

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE PIURA**  
**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS**



“ABUSO DE LA RESPONSABILIDAD LIMITADA Y UTILIZACIÓN FRAUDULENTO DE LA AUTONOMÍA FORMAL DE LA PERSONA JURÍDICA PARA EVITAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DESESTIMACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA”

Una firma manuscrita en tinta negra, que parece ser la del Sr. Josué Alfonso Morales Soto.

PRESENTADA POR:

Br. JOSUÉ ALFONSO MORALES SOTO

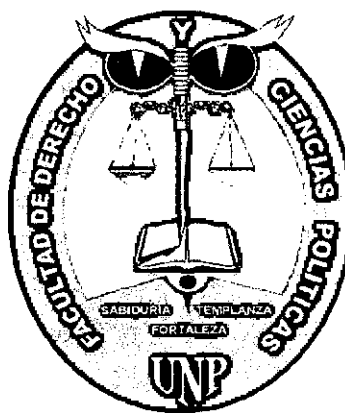
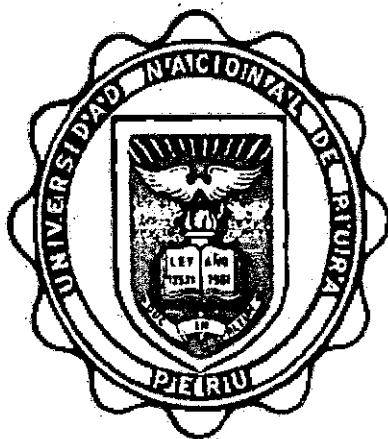
PARA OPTAR EL TÍTULO DE  
ABOGADO

Piura, Perú

2015

Una firma manuscrita en tinta negra, que parece ser la del Sr. Josué Alfonso Morales Soto.

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE PIURA**  
**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS**



“ABUSO DE LA RESPONSABILIDAD LIMITADA Y UTILIZACIÓN FRAUDULENTO DE LA AUTONOMÍA FORMAL DE LA PERSONA JURÍDICA PARA EVITAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DESESTIMACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA”.

LOS SUSCRITOS DECLARAMOS QUE EL PRESENTE TRABAJO DE TESIS ES ORIGINAL, EN SU CONTENIDO Y FORMA

Una firma manuscrita en tinta, que parece ser "Valentín", sobre una línea horizontal punteada.

Asesor: Dr. Valentín Rodolfo Soto Llerena

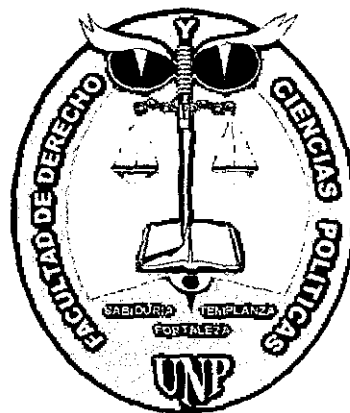
Firma

Una firma manuscrita en tinta, que parece ser "Josué", sobre una línea horizontal punteada.

Tesista: Br. Josué Alfonso Morales Soto

Firma

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE PIURA**  
**FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS**



“ABUSO DE LA RESPONSABILIDAD LIMITADA Y UTILIZACIÓN FRAUDULENTA DE LA AUTONOMÍA FORMAL DE LA PERSONA JURÍDICA PARA EVITAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DESESTIMACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA”.

EL SUSCRITO, ASESOR DEL PRESENTE TRABAJO DE TESIS, DECLARO QUE LO HE REVISADO Y APRUEBA EN SU CONTENIDO Y FORMA

Una firma manuscrita en tinta negra, con trazos fluidos y entrecruzados.

Asesor: Dr. Valentín Rodolfo Soto Llerena

Firma

Una firma manuscrita en tinta negra, con trazos rectos y angulosos.

Tesista: Br. Josué Alfonso Morales Soto

Firma

A mi padre Alfonso, mi ejemplo.

A mi madre María del Pilar por su comprensión.

A mis hermanos Marisela y Marlon, por su esfuerzo  
constante.

## **AGRADECIMIENTO**

Un agradecimiento especial a mi alma mater, Universidad Nacional de Piura, que me albergó literalmente en sus aulas; por la oportunidad, instrucción y experiencias.

Un agradecimiento, con aprecio personal, para el docente, colega y amigo Dr. Valentín Rodolfo Soto Llerena por sus consejos y colaboración en la realización de esta investigación.

## **RESUMEN**

El abuso de la responsabilidad limitada es una modalidad de abuso del derecho, y se entiende como aquella situación en la cual los socios controlantes de la persona jurídica se aprovechan de la responsabilidad limitada que ofrece la misma para cometer actos contrarios al orden público. Entre estos actos tenemos a la infracapitalización, los grupos empresariales y la confusión de patrimonios. Por otro lado, la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica es una modalidad de fraude a la ley y constituye la conducta por la cual se crea una persona jurídica para evitar el cumplimiento de una norma imperativa. A través de esta investigación se ha explicado y comprobado que, en el ámbito tributario, ambas conductas pueden y han sido utilizadas para incumplir el pago de la obligación tributaria, correctamente determinada, produciéndose una nueva forma de evasión tributaria. En este contexto, para hacer frente a este problema abordamos la teoría jurisprudencial de la desestimación de la personalidad jurídica que se ha desarrollado primero en el sistema anglosajón, para después ser aplicado en el sistema romano germánico. Sin embargo, se ha llegado a la conclusión de que, dado su origen, esta no es una teoría sino más bien un remedio que encuentra en nuestro ordenamiento jurídico sus propios fundamentos, sin necesidad de recurrir a fundamentos de otro sistema jurídico. Así, la solución a esta problemática, en materia tributaria, será la desestimación de la responsabilidad limitada y de la autonomía formal de la persona jurídica, con base en los conceptos de abuso del derecho y fraude a la ley que tienen como fin responsabilizar al accionista (s) controlador (res) que lleve (n) a cabo estas conductas. Solución que en nuestro ordenamiento tributario estará regulada mediante una norma general antiabuso, que prevendrá el incumplimiento del pago de la obligación tributaria o deuda tributaria y, de ser el caso, la hará efectiva, en estricto respeto al deber de contribuir que inspira a nuestro ordenamiento jurídico. Así mismo, la evasión Tributaria constituye un delito conocido en el ámbito penal como defraudación tributaria, que en caso de producirse se requerirá además la regulación de un tipo penal autónomo que sancione esta clase de conductas.



## ABSTRACT

The abuse of the limited liability is a manner of the right's abuse, and it is defined as that situation in which the partners in control of the legal person take advantage of the limited liability that offers the same to commit acts contrary the public order. Among those acts we have the undercapitalization, the preneurial groups and the confusion of patrimonies. Furthermore, the fraudulent utilization of the formal autonomy of the legal person is a modality of fraud to the law and is the behavior for which a legal person is created to avoid the compliance with a peremptory norm- through this research. It has been explained and checked in the sphere tax, both behaviors can and have been used to default the payment of the tax liability, correctly determined, producing a new way of the tax evasion. In this context, addressing to this problem we boarded the jurisprudential theory the rejection of legal personality which has developed first in the Anglo-Saxon, to be applied after in the Roman-Germany System. However has reached the conclusion that given its origin, this is not a theory but rather a remedy that is our legal system its foundations, without recourse to another legal system foundations. So, the solution to this problematic, in tax matters, will be the dismissal of the limited liability and the formal autonomy of the legal person, based on the concepts the right's abuse and fraud to the law which the shareholder (s) controller (res) carrying just these behaviors. Solution that in our tax system will be regulated by a standard antiabuse rule, that will be prevent nonpayment of the tax liability or tributary debt and, if it applicable, it will be effective, in strict adherence to duty of contribute that inspires to our tax system. Likewise, the evasion is a crime known in the criminal sphere as a tax fraud, if it occurs will be required in addition the regulation of an autonomy criminal type that attesting this kind of behaviors.



## INTRODUCCIÓN

La dinámica con la que se realizan las operaciones de las sociedades en la actualidad presenta situaciones en las que los socios hacen uso abusivo de su responsabilidad limitada o utilizan fraudulentamente la autonomía formal de la persona jurídica para no cumplir con el pago de las obligaciones tributarias, correctamente determinadas. La protección que proporciona la responsabilidad limitada y la autonomía formal de la persona jurídica resulta idónea para poder llevar a cabo las actuaciones evasivas, perjudicando de este modo la recaudación de los tributos. Así, esta investigación abordará la problemática del abuso de la responsabilidad limitada y utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica en el ámbito tributario, he intentará proponer soluciones a esta problemática. Por otra parte, este trabajo encuentra justificación en la necesidad de trabajos jurídicos que analizan la problemática del abuso de la responsabilidad limitada y utilización fraudulenta de la autonomía de la persona jurídica en el ámbito tributario nacional, dado el alto interés social que existe por prevenir la evasión y hacer efectivo los créditos tributarios.

Los objetivos de la presente investigación son básicamente:

- a) Explicar cómo se relaciona el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica con la evasión tributaria.
- b) Explicar cómo la evasión tributaria afecta de manera directa en el desarrollo socioeconómico del país.
- c) Analizar cómo la desestimación de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica hace efectivo el pago de la deuda tributaria en caso se produzca la evasión.
- d) Proponer que se regule y prohíba expresamente el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de las personas jurídicas instrumentalizadas para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria.



La hipótesis con la que trabajaremos será por tanto: “El abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de la obligación tributaria, configurando una nueva forma de evasión tributaria”. En búsqueda de corroborar nuestra hipótesis se ha estructurado esta tesis en siete capítulos:

Capítulo I: Cuestiones metodológicas.

Capítulo II: La persona jurídica.

Capítulo III: Abuso de la responsabilidad limitada y utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica.

Capítulo IV: Desestimación de la personalidad jurídica.

Capítulo V: Evasión y defraudación tributaria.

Capítulo VI: Norma General: antielusiva, antievasión y antiabuso en el derecho tributario.

Capítulo VII: Constatación de la hipótesis: “El abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de la obligación tributaria configurando una nueva forma de evasión tributaria”.

En este sentido, considero que la presente investigación contribuirá a explicar esta problemática, así como, a la regulación de mecanismos para prevenir la evasión tributaria y, de ser el caso, hacer efectivo el pago de la deuda tributaria. Así mismo, permitirá sancionar penalmente esta nueva forma de evasión que configura también una nueva modalidad del delito de defraudación tributaria, a través de la regulación de un tipo penal autónomo que sancione esta clase de conductas. Esto debido a que la administración puede verse perjudicada en sus acreencias, situación en la cual el ordenamiento jurídico debe tener un tratamiento preciso y claro.



## ÍNDICE GENERAL

ABUSO DE LA RESPONSABILIDAD LIMITADA Y UTILIZACIÓN FRAUDULENTE DE LA AUTONOMÍA FORMAL DE LA PERSONA JURÍDICA PARA EVITAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DESESTIMACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA.

- Dedicatoria
- Agradecimiento
- Resumen
- Abstract
- Introducción

### CAPÍTULO I

#### CUESTIONES METODOLÓGICAS

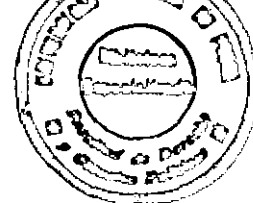
1.1. Título.....	017
1.2. Planteamiento del problema.....	017
1.2.1. Descripción del problema.....	017
1.2.2. Delimitación del problema.....	019
1.2.3. Formulación del problema.....	020
1.2.4. Justificación.....	020
1.3. Objetivos de la investigación.....	021
1.3.1. Objetivo general.....	021
1.3.2. Objetivos específicos.....	022
1.4. Formulación de la hipótesis.....	022
1.4.1. Hipótesis general.....	022
1.4.2. Hipótesis específicas.....	022
1.4.3. Variables.....	023
1.4.4. Operacionalización de variables.....	023
1.5. Metodología de la investigación.....	024
1.5.1. Diseño.....	024

1.5.2. Nivel.....	024
1.5.3. Tipo.....	024
1.5.4. Modelo.....	024
1.5.5. Métodos de Construcción.....	024
1.5.6. Técnicas de investigación.....	026

## **CAPÍTULO II**

### **LA PERSONA JURÍDICA**

2.1. La persona jurídica.....	027
2.1.1. Teoría pura de la persona jurídica.....	027
2.1.2. Teoría egológica de la persona jurídica.....	030
2.1.3. Teoría tridimensional de la persona jurídica.....	031
2.1.4. Concepto actual de persona jurídica.....	034
2.1.5. Persona jurídica: personalidad jurídica, capacidad jurídica y autonomía .....	035
2.1.6. Elementos Constitutivos de la persona jurídica.....	038
2.1.7. Personas jurídicas en el derecho civil peruano.....	039
2.2. La sociedad.....	042
2.2.1. Definición de la sociedad.....	042
2.2.2. Sociedad como persona jurídica.....	042
2.2.3. Naturaleza jurídica de la sociedad.....	043
2.2.4. Elementos de la sociedad.....	045
2.2.5. Constitución de la sociedad.....	046
2.2.6. Personalidad jurídica de la sociedad.....	046
2.2.7. Manifestación de Voluntad en la sociedad.....	047
2.3. La sociedad anónima.....	048
2.3.1. Definición de la sociedad anónima.....	048
2.3.2. Características de la sociedad anónima.....	049
2.3.3. Responsabilidad limitada de los socios de la sociedad anónima.....	050
2.3.4. Personalidad jurídica, autonomía y responsabilidad limitada.....	051



### **CAPÍTULO III**

#### **ABUSO DE LA RESPONSABILIDAD LIMITADA Y UTILIZACIÓN**

#### **FRAUDULENTO DE LA AUTONOMÍA FORMAL DE LA PERSONA JURÍDICA**

<b>3.1. Cuestiones previas.....</b>	<b>054</b>
3.1.1. Derecho subjetivo.....	054
3.1.2. Deber jurídico.....	055
3.1.3. Situación jurídica subjetiva.....	055
3.1.4. Relación jurídica.....	057
<b>3.2. Abuso del derecho.....</b>	<b>058</b>
3.2.1. Definición.....	058
3.2.2. Criterios para la determinación del abuso del derecho.....	059
3.2.3. Naturaleza jurídica del abuso del derecho.....	060
3.2.4. Fenomenología del abuso del derecho.....	061
<b>3.3. Fraude a la ley.....</b>	<b>062</b>
3.3.1. Definición.....	062
3.3.2. Criterios para la determinación el fraude a la ley.....	063
3.3.3. Elementos del fraude a la ley.....	064
3.3.4. Sanción al fraude a la ley.....	065
3.3.5. Fraude a los acreedores.....	065
<b>3.4. Simulación.....</b>	<b>066</b>
3.4.1. Definición.....	066
3.4.2. Elementos de la simulación.....	066
3.4.3. Tipos de simulación.....	067
3.4.4. Efectos de la simulación.....	067
<b>3.5. Diferencias entre el abuso del Derecho, el fraude a la ley y la simulación.....</b>	<b>068</b>
<b>3.6. Abuso de la responsabilidad limitada.....</b>	<b>070</b>
3.6.1. La responsabilidad limitada: situación jurídica de poder atribuida a los socios de la sociedad anónima.....	070
3.6.2. Responsabilidad limitada como situación jurídica de poder.....	072
3.6.3. Abuso de la responsabilidad limitada.....	074
<b>3.7. Utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad.....</b>	<b>076</b>

3.7.1. Facultad de constituir personas jurídicas.....	076
3.7.2. Utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad.....	076

## **CAPÍTULO IV**

### **DESESTIMACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA**

4.1. Desestimación de la personalidad jurídica.....	080
4.1.1. Origen.....	080
4.1.2. Definición.....	081
4.1.3. Levantamiento del velo corporativo.....	082
4.1.4. Postura de Rolf Serick.....	087
4.2. Aplicación y efectos de la desestimación de la personalidad jurídica.....	090
4.2.1. Infracapitalización.....	091
4.2.2. Grupos económicos.....	094
4.2.3. Confusión de patrimonios o confusión de esferas.....	099

## **CAPÍTULO V**

### **EVASIÓN Y DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

5.1. Fuentes de ingresos del Estado, gasto público y derecho tributario.....	103
5.2. Tributo.....	105
5.3. Impuesto.....	107
5.3.1. Definición.....	107
5.3.2. Características del impuesto.....	107
5.3.3. Clasificación del impuesto.....	107
5.4. Obligación Tributaria.....	109
5.4.1. Definición.....	110
5.4.2. Características.....	110
5.4.3. Elementos.....	111
5.4.4. Nacimiento de la obligación tributaria.....	111
5.4.5. Acreedor y deudor tributario.....	111
5.4.6. Determinación de la obligación tributaria.....	113
5.4.7. Exigibilidad de la obligación tributaria.....	114
5.4.8. Pago como medio de extinción de la obligación tributaria.....	116
5.4.9. Facultad recaudadora de la Administración Tributaria.....	118



<b>5.5. Evasión tributaria.....</b>	<b>120</b>
5.5.1. Elusión.....	121
5.5.2. Evasión.....	124
<b>5.6. Defraudación Tributaria.....</b>	<b>127</b>
5.6.1. Definición.....	128
5.6.2. Bien jurídico protegido.....	128
5.6.3. Tipo penal.....	129
5.6.4. Acción típica.....	130
5.6.5. Sujeto activo.....	133
5.6.6. Función de la regulación de la defraudación tributaria.....	133

## **CAPÍTULO VI**

### **NORMA GENERAL: ANTIELUSIVA, ANTIEVASIÓN Y ANTIABUSO EN EL DERECHO TRIBUTARIO**

<b>6.1. El establecimiento de mecanismos de reacción frente a la elusión, la evasión, y en general contra toda conducta que tenga la intención de evitar el pago de la obligación tributaria.....</b>	<b>137</b>
6.1.1. Concepto.....	138
6.1.2. Ámbito de aplicación de las normas generales.....	138
6.1.3. Características de las normas generales.....	140
6.1.4. Clases de normas generales en el contexto internacional.....	140
6.1.5. Norma general: antielusión, antievasión y antiabuso en el ámbito tributario peruano..	141
<b>6.2. Seguridad jurídica y deber de contribuir.....</b>	<b>148</b>
6.2.1. Seguridad jurídica.....	148
6.2.2. Deber de contribuir.....	151
6.2.3. Seguridad jurídica vs el deber de contribuir.....	156

## **CAPÍTULO VII**

### **CONSTATACIÓN DE LA HIPÓTESIS DE LA TESIS**

<b>7.1. El abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de la obligación tributaria configurando una nueva forma de evasión tributaria.....</b>	<b>157</b>
--	------------

<b>7.1.1. El abuso de la responsabilidad limitada evita el pago de la obligación tributaria configurando una nueva forma de evasión tributaria.....</b>	<b>159</b>
<b>7.1.2. La utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de la obligación tributaria configurando una nueva forma de evasión tributaria.....</b>	<b>163</b>
<b>7.2. La evasión tributaria afecta de manera directa en el desarrollo socioeconómico del país.....</b>	<b>166</b>
<b>7.3. La desestimación de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica hace efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse a evasión.....</b>	<b>170</b>
<b>7.4. La necesidad de regular y prohibir expresamente el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica instrumentalizada para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria.....</b>	<b>172</b>
<b>7.5. Resultados y análisis referencial.....</b>	<b>179</b>
- Conclusiones	
- Recomendaciones	
- Propuestas legislativas	
- Referencias Bibliográficas	
- Bibliografía	
- Anexos:	
- Anexo1: Matriz de consistência	
-Anexo 2: Encuesta	
- Anexo 3: Jurisprudencia Tribunal Suprema Español Sala Constitucional	
-Anexo 4: Jurisprudencia Tribunal Suprema Español Sala Penal	



# **CAPÍTULO I**

## **CUESTIONES METODOLÓGICAS**

### **1.1. Título**

“ABUSO DE LA RESPONSABILIDAD LIMITADA Y UTILIZACIÓN FRAUDULENTE DE LA AUTONOMÍA FORMAL DE LA PERSONA JURÍDICA PARA EVITAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DESESTIMACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA”.

### **1.2. Planteamiento del problema**

#### **1.2.1. Descripción del problema**

La dinámica con la que se realizan las operaciones de las sociedades en la actualidad, al lado de las estrategias que llevan a cabo los asesores legales para que sus clientes realicen sus operaciones de manera que se reduzca el riesgo y costo de sus inversiones, dan lugar a una serie de situaciones que resultan cuestionables. De este modo, se presentan situaciones en las que los socios hacen uso abusivo de su responsabilidad limitada o utilizan fraudulentamente la autonomía formal de la persona jurídica para no cumplir con el pago de las obligaciones tributarias, correctamente determinadas. La protección que proporciona la responsabilidad limitada y la autonomía formal de la persona jurídica resulta idónea para poder llevar a cabo las actuaciones descritas, perjudicando de este modo la recaudación de los tributos.

A esta situación se le suma el hecho que actualmente en nuestro país no existe una regulación adecuada para combatir estas conductas. Lo que sí ha regulado, a través de la Norma XVI<sup>1</sup> del su Título Preliminar del Código Tributario, es una norma general antielusiva que busca combatir la elusión; entendida como la conducta que pretende evitar el nacimiento

---

<sup>1</sup> Norma incorporada por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012.



de la obligación tributaria mediante el abuso de las formas jurídicas o la vulneración de la causa típica y la evasión; entendida como la disminución total o parcial de la obligación tributaria que se debe pagar. Actos que se producen previamente al nacimiento de la obligación tributaria y en la etapa determinativa del tributo, respectivamente. Por consiguiente, esta norma general antielusión resulta insuficiente para prevenir y combatir esta nueva forma de evasión tributaria, es decir, la que se produce por el incumplimiento del pago de la obligación tributaria, correctamente determinada, que se instrumentaliza a través del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica.

Por otro lado, igualmente en el año 2012 se incorporó al Código Tributo el artículo 16° - A, la figura del administrador de hecho-responsable solidario que, a través de la responsabilidad solidaria, legaliza un supuesto por el que la Administración Tributaria ejerce su autotutela declarativa y ejecutiva para garantizar su crédito tributario, aunque realmente no actúa de manera directa contra la evasión producto del abuso de la responsabilidad limitada y utilizando fraudulentamente la autonomía formal de la persona jurídica, como sí lo haría la regulación de una norma general antiabuso que se pueda invocar en la acción judicial que la Administración Tributaria dirija contra la persona controlante cuyos actos propician que se deje de pagar la obligación tributaria. En este sentido, el artículo 16-A del Código Tributario recoge la figura de la responsabilidad solidaria que lo único que busca es garantizar el crédito tributario, regulación que resulta insuficiente para prevenir y combatir esta nueva forma de evasión tributaria, lo que sí se lograría con una norma general antiabuso que prohíba el abuso de la responsabilidad limitada y utilizando fraudulentamente la autonomía formal de la persona jurídica.

Esta investigación busca una solución a un problema relevante: valerse del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica como mecanismo para no pagar la obligación tributaria. Situación que se genera debido a la insuficiencia de normas adecuadas para impedir en forma expresa estas conductas, lo que inevitablemente provoca un perjuicio al Estado y al desarrollo económico del país. En este contexto, la investigación abordará esta problemática, explicará y propondrá una solución

aplicando la doctrina jurisprudencial conocida bajo el nombre de desestimación de la personalidad jurídica. La finalidad de esta figura será dirigir una acción judicial contra los socios controlantes de la persona jurídica que eviten el pago de la deuda tributaria abusando de la responsabilidad limitada o la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica, aplicando una norma general antiabuso acorde con nuestro ordenamiento jurídico, responsabilizando a los socios controlantes que realizaron estas conductas. En otras palabras, se desestimará la responsabilidad limitada y la autonomía formal de la que goza la persona jurídica exigiéndose a los socios controlantes el pago de la deuda tributaria por haber actuado abusivamente o fraudulentamente. Así mismo, se busca sancionar penalmente esta nueva forma de evasión, que configura una nueva modalidad del delito de defraudación tributaria, a través de la regulación de un tipo penal autónomo.

### **1.2.2. Delimitación del problema**

#### **1.2.2.1. Teórica**

La investigación se ubica dentro de la rama del Derecho Tributario.

#### **1.2.2.2. Espacial**

El territorio que es objeto de investigación es la jurisdicción del ordenamiento jurídico Peruano.

#### **1.2.2.3. Temporal**

Año 2014.



### **1.2.3. Formulación del problema**

#### **1.2.3.1. Problema principal**

¿Cómo se relaciona el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica con la evasión tributaria?

#### **1.2.3.2. Problemas secundarios**

¿La evasión tributaria afecta de manera directa el desarrollo socioeconómico del país?

¿La desestimación de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica hace efectivo el pago de la deuda tributaria en el caso que producirse la evasión?

¿Debería regularse y prohibirse expresamente el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica instrumentalizadas para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria?

### **1.2.4. Justificación del problema**

Esta investigación encuentra su justificación en la necesidad de explicar y analizar cómo se relaciona el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica con la evasión tributaria. Así como, en la necesidad de hallar una regulación adecuada para prevenir la evasión tributaria y hacer efectivo el pago de la deuda tributaria. Dado que existe un alto interés social en que se cumpla con el pago de las obligaciones tributarias, por la importancia que estos ingresos tienen en el funcionamiento del Estado y el mantenimiento de los servicios públicos.

De este modo, se advierte que la falta de regulación suficiente que impida la evasión tributaria, producto del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica, genera una serie de situaciones que van en desmedro del sistema de recaudación del Estado y la economía del país, que siempre en última instancia generan un perjuicio en la sociedad en general, toda vez que los tributos tienen como finalidad primordial obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

Es así que, lo que se busca mediante este trabajo de investigación es una regulación adecuada que cumpla una función preventiva y, por otro lado, asegure el pago de las deudas tributarias, fortaleciendo el sistema de recaudación de tributos del Estado. Así, con miras a la modernización de nuestra economía, esta tesis plantea una medida que podría incorporarse en una futura y necesaria reforma tributaria, puesto que, se necesitan mecanismos adecuados para generar y resguardar los recursos necesarios para realizar los programas básicos que se necesitan en el Estado.

En este sentido, considero que la presente investigación contribuirá a explicar esta problemática, así mismo, contribuirá a la regulación de normas para prevenir la evasión tributaria y, de ser el caso, hacer efectivo el pago de la deuda tributaria. Así mismo, permitirá sancionar penalmente esta nueva forma de evasión, que configura una nueva modalidad del delito de defraudación tributaria, a través de la regulación de un tipo penal autónomo.

### **1.3. Objetivo de la investigación**

#### **1.3.1. Objetivo general**

Explicar cómo se relaciona el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica con la evasión tributaria.



### **1.3.2. Objetivos específicos**

- Explicar cómo la evasión tributaria afecta de manera directa en el desarrollo socioeconómico del país.
- Analizar cómo la desestimación de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica hace efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse la evasión.
- Proponer se regule y prohíba expresamente el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica instrumentalizadas para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria.

## **1.4. Formulación de la hipótesis**

### **1.4.1. Hipótesis general**

El abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de la obligación tributaria configurando una nueva forma de evasión tributaria.

### **1.4.2. Hipótesis específicas**

- La evasión tributaria afecta de manera directa en el desarrollo socioeconómico del país.
- La desestimación de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica hace efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse la evasión.

- Sí debe regularse y prohibirse expresamente el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica instrumentalizadas para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria.

### **1.4.3. Variables**

#### **1.4.3.1. Variable Independiente**

- Abuso de la responsabilidad limitada
- Utilización fraudulenta de la autonomía formal

#### **1.4.3.2. Variable dependiente**

Evasión tributaria

### **1.4.4. Operacionalización de Variables Principales**

#### **1.4.4.1. Variable Independiente Principal: Abuso de la responsabilidad limitada y utilización fraudulenta de la autonomía formal**

- Ley General de Sociedades
- Código Civil
- Legislación Comparada

#### **1.4.4.2. Variable dependiente Principal: Evasión tributaria.**

- Código Tributario
- Resoluciones del Tribunal Fiscal



- Ley Penal Tributaria
- Jurisprudencias comparadas

## **1.5. Metodología de investigación**

### **1.5.1. Diseño de investigación**

No experimental

De tipo cualitativo: esta investigación se basa en interpretación de documentos de diversa naturaleza y sus resultados. Se trata de análisis crítico evaluativos de teorías y enfoques, estudio de casos, etc.

### **1.5.2. Nivel de investigación**

Nivel explicativo: Su interés se centra en conocer por qué ocurre un fenómeno, en qué condiciones se da éste, o por qué dos o más variables están relacionadas.

### **1.5.3. Tipo de investigación**

La investigación dogmática, teórica o documental: este tipo de investigación depende fundamentalmente de la información recogida o consultada en documentos, cualquier material impreso, así como de la información existente en internet, susceptible de ser procesada, analizada e interpretada.

### **1.5.4. Modelo de investigación**

Teórico

### 1.5.5. Métodos de construcción

- **Método sistemático:** Se ocupa de ordenar los conocimientos agrupándolos en sistemas coherentes. Se combina además con el método deductivo cuando se separan las partes de un todo en orden jerárquico siguiendo determinados criterios de clasificación.
- **Método deductivo:** Este método se realiza tomando como fundamento, principios o conocimientos generales que son aplicables para inferir conclusiones particulares en el área. Por deducción entendemos la conclusión, la inferencia, la consecuencia, la conjetura, la derivación lógica, método o procedimiento discursivo, lógico, polémico, aplicado tanto al derecho como a la generalidad de las ciencias, para obtener un resultado o consecuencia de conformidad en un principio de regla general. Del caso genérico se pasa al específico; de la norma al hecho.
- **Método lógico jurídico:** Método de investigación para entender al Derecho, que obtiene su principal fuente del conocimiento en la razón y no de la experiencia; el empleo de un lenguaje simbólico del Derecho, permite también formar un paradigma en el conocimiento jurídico, que infiere en resultados.
- **Método dogmático:** Interpretación y aplicación del Derecho vigente. El método dogmático, no sólo determina el ámbito a investigar, sino que suministra un criterio, que tiene por objeto integrar el material positivo que opera en los conceptos jurídicos, para fijar después los principios generales mediante el análisis y la síntesis.
- **Método exégico-hermenéutico:** Utiliza los elementos gramaticales, semánticos extensivos, etc. La tarea del intérprete y del investigador es tratar de descifrar lo que el legislador quiso decir.



### **1.5.6. Técnicas de Investigación**

#### **1.5.6.1. Técnicas de recolección de datos**

Para comprobar la hipótesis se utilizará: La técnica documental: Sistematización bibliográficas, proceso de recolección de dato y el proceso de análisis e interpretación datos.

#### **1.5.6.2. Técnicas estadísticas**

La Técnica de Campo: Encuesta, muestras estadísticas y análisis referencial.

## **CAPÍTULO II**

### **LA PERSONA JURÍDICA**

#### **2.1. La persona jurídica**

Nuestro ordenamiento jurídico civil no ha definido expresamente lo que debe entenderse por persona jurídica, limitándose sólo a mencionar su régimen legal, su inicio y la diferencia entre ésta y sus miembros<sup>2</sup>. No obstante, no son pocas las teorías que han tratado de definir y explicar su naturaleza. En las líneas siguientes se expondrán las principales teorías que intentan aclarar la naturaleza de la persona jurídica, las definiciones que esbozan cada una de ellas y sus características. Para luego desarrollar el tema de la sociedad anónima y su principal característica particular: la responsabilidad limitada.

**2.1.1. Teoría pura de la persona jurídica.** Kelsen (2007), postula que la ciencia jurídica tiene como único objeto el Derecho; y el derecho es norma. Consecuentemente el Derecho esta desligado de todo proceso valorativo, separado de la realidad de la vida. Desde este punto de vista, se reduce al Derecho a un sistema de normas, es decir, al ordenamiento jurídico positivo desligado totalmente del ser humano. Así lo explica cuando dice: “lo que convierte a un acto en jurídico no es su factibilidad (...), sino el sentido objetivo que está ligado a este acto, la significación jurídica mediante una norma que se refiere a él con su contenido, que le confiere la significación jurídica de suerte tal que el acto puede ser interpretado de acuerdo con esta norma” (Kelsen, 2007, p.18).

Por otra parte, la teoría pura del derecho refuta la tesis de la escuela histórica del derecho que sostiene que los derechos subjetivos existieron mucho antes de la aparición de los Derechos objetivos, como ordenamiento jurídico que reconoce y protege a los derechos subjetivos. En este sentido, Kelsen (2007) señala: “el derecho subjetivo no es un derecho distinto del objetivo, es el derecho objetivo mismo (...)” (p.50). De este modo, expresa que si

---

<sup>2</sup> La persona jurídica está regulada por el artículo 76° y ss. Código Civil Peruano, aprobado con Decreto Legislativo N° 295, del 25 de julio de 1984.



algo existe como derecho subjetivo es sólo porque está regulado por el Derecho objetivo, siendo lo mismo expresar que únicamente existe el Derecho objetivo en la esfera de lo jurídico.

En cuanto, a lo que debe entenderse por persona, Kelsen (2007) señala que una vez equiparado el derecho al ordenamiento jurídico positivo, liberado de todos los elementos extraños, de toda realidad y valor, no tiene sentido referirse a ella como un ente jurídico independiente al ordenamiento jurídico, pues la persona no tiene existencia natural sino jurídica. Por tal motivo, al definir el termino persona el jurista austriaco, dice: “la persona es sólo una expresión unitaria personificadora para un haz de deberes y facultades, es decir, para un complejo de normas” (Kelsen, 2007, p.53). La persona así considerada está fuera de la realidad natural, la persona no es el ser humano, sino sólo una significación jurídica para un conjunto de normas.

Kelsen (2007), no obstante, haber reducido a la persona a un plano puramente formal, reconoce que siempre va a referirse a normas que regulan la conducta del hombre como deberes y derechos, dado que, son las acciones u omisiones del ser humano lo que constituye el contenido de las normas jurídicas. Así, Kelsen (2007), con sus palabras expresa que: “(...) es incorrecto, por lo tanto, decir que el Derecho obliga y facultad a personas. Obligados y facultados son los hombres. Es conducta humana lo que constituye el contenido de las normas jurídicas y, por ende, el contenido de los deberes y los derechos; y la conducta humana no es otra cosa que conducta de hombres individuales” (p.54).

Respecto, a la persona jurídica el jurista austriaco menciona que al igual que la persona física, la persona jurídica también es una significación jurídica. En este sentido, para Kelsen la persona jurídica no vendría a ser el hombre o conjunto de hombres sino una expresión jurídica para un conjunto de normas que menta la conducta de una pluralidad de hombres como deberes y derechos. Así “(...) también la llamada persona jurídica es sólo una expresión unitaria para un complejo de normas, es decir, para un orden jurídico, y justamente para aquel que regula la conducta de una pluralidad de hombre” (p.54).

Ahora bien, Kelsen (2007) menciona que la persona jurídica tenga deberes y derechos significa que la conducta de un conjunto de hombres le ha sido atribuida normativamente como deberes y derechos. Así mismo, debe entenderse que tales facultades u obligaciones, atribuidas a la persona jurídica por el ordenamiento jurídico, sólo podrán ser cumplidas o incumplidas mediante acciones u omisiones de seres humanos individuales. “Según esto, los deberes y derechos de una persona jurídica no son sino derechos y deberes de hombres individuales, en tanto deberes y derechos concernientes a la conducta humana. Sólo que los hombres singulares no tienen estos deberes y derechos en forma ordinaria, es decir, individual, sino es forma colectiva” (Kelsen, 2007, p.56).

Luego, como dice Kelsen que la persona jurídica tenga deberes y derechos es sólo posible gracias a la imputación<sup>3</sup>. La persona jurídica es así considerada un centro de imputación. Y por la imputación el ordenamiento jurídico atribuye los deberes y derechos de una colectividad de hombres a la persona jurídica – facultamiento inmediato – sin determinar al sujeto que realmente actuará en el plano existencial, los derechos y deberes atribuidos a la persona jurídica. Esta determinación del sujeto, que va a prestar la conducta determinada – facultamiento mediato<sup>4</sup> –, es dejada por el ordenamiento jurídico al orden jurídico parcial que representa la persona jurídica (Kelsen, 2007).

En conclusión, según el planteamiento de Kelsen, la persona jurídica tiene una naturaleza formal, siendo una expresión jurídica que designa a un conjunto de normas, que justamente regula los deberes y derechos de una colectividad de hombres. Podemos decir que, según esta teoría, la persona jurídica es aludida de modo inmediato por el ordenamiento jurídico. Luego, mediante el facultamiento mediato que otorga el orden jurídico parcial de la persona jurídica se determina a los seres humanos que actuarán en la realidad, los deberes y derechos de la pluralidad de hombres, atribuidos a la persona jurídica por el ordenamiento jurídico.

---

<sup>3</sup> La referencia de una situación de hecho a la unidad de orden es también designada con la palabra imputación; la persona es, según esto, un punto de imputación. Kelsen, H. (2007). *La teoría pura del derecho*. Lima, Perú: Editorial Tribuna Abierta, p. 56.

<sup>4</sup> Vid. Kelsen, H. (2007). *La teoría pura del derecho*. Lima, Perú: Editorial Tribuna Abierta, pp. 55-56.

**2.1.2. Teoría egológica de la persona jurídica.** Cossio (1944), en contraposición a la teoría pura del derecho de Kelsen, a través de su teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad manifiesta que la conducta intersubjetiva, es decir, la conducta de un ser humano que interfiere con la de otro, donde el hacer de uno se determina por el impedir o no del otro, es el derecho. Cossio (1948) señala, además, que “(...) no se interpreta la ley, sino la conducta humana mediante la ley” (p.80). Así, para el egologismo el jurista esclarece el sentido de las acciones humanas en interacción, llevando a cabo esta interpretación mediante las normas jurídicas que mencionan, en cada caso, el sentido valorativo de la conducta humana intersubjetiva, sea esta obligación o facultad (Cossio 1948).

Además, la teoría egológica sostiene que la complejidad de lo jurídico en su integridad está compuesta de acciones humanas en interacción, el objeto del conocimiento jurídico que el jurista quiere conocer – a la cual se le unen valores jurídicos – y las normas que le otorgan sentido (Cossio, 1948). Así, al establecer la teoría egológica que la conducta humana intersubjetiva es el derecho mismo, revaloriza al ser humano haciendo evidente que éste no puede ser excluido del Derecho, porque el ser humano es la esencia misma del Derecho.

Producto de su visión existencialista y fenomenológica, el jurista argentino critica el planteamiento formalista de Kelsen sobre la persona. No concuerda con la posición Kelseniana que señala que la persona es sólo una construcción de carácter puramente lógico-formal<sup>5</sup> separada absolutamente del ser humano, de los valores o fines. Por esta razón, sostiene que para el Derecho la persona es una realidad existencial, el ser humano, y que el concepto de persona de la teoría kelseniana, no crea ni añade algo a la persona sino que es sólo la significación jurídica para un conjunto de derechos y deberes que le son inherentes. Resaltando que: no hay hombres que no se han personas, ni personas que no sean hombres (Cossio1944).

El jurista argentino considera a la persona como el único sujeto para el derecho, el exclusivo protagonista de la vida humana plenaria. El ser humano, por el solo hecho de ser tal,

---

<sup>5</sup> Kelsen define a la persona como la expresión personificadora para un conjunto de normas que atribuyen derechos y deberes.



es el exclusivo titular de derechos y deberes, por lo tanto, no es posible desvincularlo del ámbito jurídico. La persona, en cuanto ser ontológicamente libre, no puede ser separada de su conducta, y ésta tampoco puede ser atribuida a otro ente que no sea el ser humano (Cossio, 1944).

Luego, Cossio (1944) explica el problema de la existencia de la persona jurídica, de la siguiente manera: manifiesta que la existencia como hecho sólo puede ser la de los seres humanos individuales, por lo tanto, la persona jurídica no tiene otra existencia que la de las personas que la integran; la persona jurídica no es un ente distinto a las personas que la constituyen, sino la colectividad de personas misma. En consecuencia, los derechos y deberes de la persona jurídica son los de aquella colectividad de hombres.

Al tener la persona individual y la persona colectiva la misma naturaleza, y al ser los deberes y derechos inherentes a esa naturaleza, el jurista argentino explica que es el facultamiento mediato lo que permite a la persona jurídica ejercer los derechos y deberes de la colectividad de hombres que la integran. En este sentido, la persona individual está facultada de forma inmediata por el ordenamiento jurídico para ejercer sus derechos y deberes, en tanto que la persona jurídica lo está de manera mediata<sup>6</sup>.

En conclusión, para la teoría egológica la persona jurídica tiene naturaleza sociológica. En tanto, su existencia es la de una colectividad de personas que se han organizado para conformarla. Haciéndose efectiva esta existencia colectiva, en conductas individuales, mediante el facultamiento mediato que otorga el orden jurídico parcial de la persona jurídica.

**2.1.3. Teoría tridimensional de la persona jurídica.** En respuesta a la insuficiencia de las anteriores concepciones para explicar la naturaleza de la persona jurídica aparece la teoría tridimensional de la persona jurídica. Concepción que parte de la teoría tridimensional del derecho, obra de los juristas Miguel Reale y Carlos Fernando Sessarego. Esta teoría

---

<sup>6</sup> Esta distinción es producto de "(...) una división específica de la misma personalidad [del concepto de persona], que en el primer caso consiste en el facultamiento normativo inmediato y en el segundo en el facultamiento normativo mediato, de lo que únicamente el hombre, por ser hombre, puede hacer (...)" (Cossio, p. 486).

tridimensional de la persona jurídica, no sólo se limita al aspecto formal-normativo o al aspecto sociológico-existencial de la persona jurídica, sino que abarca todos los ámbitos de la experiencia jurídica presentes también en ella. Como lo vamos a ver a continuación.

No obstante, a pesar de que Reale es uno de los autores de la teoría tridimensional del derecho, para el desarrollo de esta investigación se explicará la teoría tridimensional del derecho aplicado a la persona jurídica del peruano Carlos Fernández Sessarego. Puesto que, para Reale (1978), el Derecho es una realidad tridimensional que implica: hecho, valor y norma, elementos que se relacionan dialécticamente: en la que el hecho, que tiende a la realización de un valor, hace surgir la norma. En cambio, Fernández manifiesta que la conducta humana intersubjetiva, los valores y las normas jurídicas, están recíprocas y simultáneamente en el Derecho, adquiriendo unidad conceptual mediante su interacción dinámica. Así, lo manifiesta al decir que: "... el derecho aparece como la interacción dinámica de tres objetos heterogéneos como son la vida humana -conductas intersubjetivas-, los valores y las normas jurídicas" (Fernández 1999, p.63).

Así, tomando como punto de partida los planteamientos de la teoría tridimensional del derecho, Fernández (2002), nos da una noción de la persona para el Derecho. Expresa que la persona es el ser humano que, en cuanto libre y coexistencial, procura la realización de valores siendo necesario que su conducta intersubjetiva esté regulada normativamente. Estima que la persona, como cualquier trozo de la experiencia jurídica, se presenta como una interacción dinámica entre los mencionados tres objetos: la conducta humana intersubjetiva, los valores y las normas jurídicas.

Fernández (2002), en relación a la persona jurídica manifiesta que el ser humano es un ser individual y a la vez un ente estructuralmente coexistencial, por lo que también puede existir como una persona colectiva. El ser humano, en cuanto ser coexistencial, se relaciona con otros seres humanos, ya sea como ser humano individual o como una colectividad. Manifestándose esta última forma de relacionarse en la organización de personas con unidad de fines a la que designa con el nombre de persona jurídica. En este sentido, la calificación de persona siempre va a corresponder al humano sea individual o colectivamente considerado.

Así, en la persona jurídica también se distingue la presencia simultánea y recíproca de tres objetos que adquieren unidad conceptual mediante una dinámica interacción: las normas jurídicas que conforman la dimensión formal-normativa, las conductas humanas intersubjetivas en las que se despliega la dimensión sociológico-existencial de la persona jurídica y los valores que conforman la dimensión estimativa o axiológica de la misma y que le otorgan sentido (Fernández, 1999).

En primer lugar, la dimensión formal-normativa hace referencia a la persona jurídica como un centro unitario ideal de referencia de atribución de situaciones jurídicas subjetivas, de derechos y deberes, al que se llega mediante un proceso de abstracción por el cual se reduce a una unidad ideal a una pluralidad de personas que busca la realización de fines valiosos. Este proceso de abstracción se inicia con la realización del acto constitutivo y culmina con la inscripción en el registro público respectivo, salvo disposición distinta de la ley. Por lo tanto, sólo a partir de la inscripción, la persona jurídica tendrá existencia para el Derecho (Fernández, 2007).

Ahora bien, el nacimiento de la persona jurídica no significa que la organización de personas que propiciaron su constitución deja de existir, estas personas siguen actuando en la realidad jurídica. La persona jurídica, en su dimensión formal, "...cumple tan sólo la importante función de facilitar el que las situaciones jurídicas subjetivas del grupo humano que existencialmente la constituye, no se imputen a cada uno ni a todos los miembros que la integran (...) sino que se atribuyan a un centro formal de referencia normativa al que se conoce le identifica a través de una determinada expresión lingüística" (Fernández, 1999, p.65).

En segundo lugar, la dimensión sociológica-existencial de la persona jurídica la presenta como una organización de personas. La persona jurídica existe en el plano normativo en la medida que, en la realidad existencial, un grupo de personas se ha propuesto crearla. La dimensión existencial de la persona jurídica supone, además de la existencia de una pluralidad de personas, una organización que se refleja en la distribución de roles y funciones en la persona jurídica para el eficiente logro de sus fines valiosos (Fernández, 2007).



En tercer lugar, la dimensión axiológica de la persona jurídica se concreta en los fines que la organización de personas se propone conseguir. La persona jurídica surge como una necesidad de las personas de agruparse y organizarse con otras personas para realizar ciertos valores o fines que no podrían realizar individualmente. Estos valores o fines valiosos son los que otorgan sentido a la actividad del grupo humano que compone la persona jurídica. Además, son los fines los que permiten distinguir a una persona jurídica de las demás, puesto que, desde el punto de vista formal-normativo, todas son centros ideales de imputación de situaciones jurídicas subjetivas (Fernández, 2007).

Recapitulando, la persona jurídica de acuerdo a esta teoría tiene una naturaleza tridimensional. Posición a la cual nos adherimos, pues la describe tal como se encuentra en la experiencia jurídica, como una unidad integrada por tres elementos; la conducta humana intersubjetivas, las normas jurídicas y los valores o fines, que se relacionan interactuando dinámicamente.

**2.1.4. Concepto actual de la persona jurídica.** No es fácil dar una definición de la persona jurídica, ya que ha sido materia de tratamiento de diversas teorías, incluso hasta en la actualidad. La persona jurídica ha sido definida de muchas formas, siendo que el concepto, tal como lo conocemos hoy, es resultado de su evolución y desarrollo<sup>7</sup>. No obstante, citaremos las siguientes definiciones de la persona jurídica, que son muy explicativas.

Espinoza (2006) manifiesta que: “La persona jurídica o colectiva es una organización de personas, naturales o jurídica, que se agrupan en la búsqueda de un fin valioso, lucrativo o no lucrativo, y que cumple con la formalidad establecida en el ordenamiento jurídico para su creación” (p.711). Por su parte, Fernández (1999), define a la persona jurídica: “(...) como una unidad formal reconocida por el ordenamiento jurídico para el efecto de la atribución de derechos y deberes, constituida por una organización de personas que persigue fines valiosos

---

<sup>7</sup> Vid. Carhuatocto H. O. (2011). *La utilización fraudulenta de la personalidad jurídica en el ámbito laboral*. Tesis para optar el título académico de Doctor en Derecho y Ciencias Políticas. Universidad Mayor de San Marcos. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Unidad de Posgrado. Lima, Perú. p. 10-20.

para la realización de intereses colectivos y permanentes, para lo cual debe contar con medios idóneos” (p.68).

Para Gema Rosado (2004) la persona jurídica es: “(...) la organización creada a partir de la agrupación voluntaria de una pluralidad de personas físicas, con una finalidad común y una identidad propia y diferenciada que trasciende la de los individuos que la integran, dotada de órganos que expresan su voluntad independiente de la de sus miembros y de un patrimonio propio, separado del de sus integrantes, a la que el ordenamiento jurídico atribuye personalidad y, consecuentemente, reconoce capacidad para actuar en el tráfico jurídico como sujeto independiente, con derechos y obligaciones” (p. 97).

Por nuestra parte, definiremos a la persona jurídica como: la organización creada a partir de la agrupación voluntaria de una pluralidad de personas que se unen para realizar fines comunes que, de manera individual, no podrían realizar. A la cual excepcionalmente y por mandato de la ley se le considera como sujeto de derecho para efectos de la imputación de situaciones jurídicas subjetivas.

#### **2.1.5. Persona jurídica: personalidad jurídica, capacidad jurídica y autonomía.**

Guerra (2007), manifiesta que respecto a la existencia y personalidad de la persona jurídica, existen diversas posiciones que exponemos brevemente:

1. Sistema de libre constitución, según el cual la personalidad jurídica nace con la celebración del acto jurídico.
2. Sistema de concesión o privilegio, por el cual la persona jurídica sólo alcanza la capacidad jurídica cuando el Estado le concede personalidad.
3. Sistema normativo, según el cual la aprobación oficial es obligatoria siempre que se cumplan con los requisitos establecidos normativamente.

Nuestro ordenamiento jurídico peruano ha adoptado el sistema normativo para explicar la existencia y personalidad de la persona jurídica. La persona natural por el solo hecho de

existir adquiere la titularidad de situaciones jurídicas subjetivas, es decir, que desde su nacimiento hasta su muerte será reconocida por el ordenamiento jurídico como sujeto de derecho<sup>8</sup>. Paralelamente, la persona puede existir también en la experiencia jurídica, como una persona colectiva (Fernández, 2002). No obstante, la agrupación de una pluralidad de personas por sí sola no es suficiente para ser considerada como sujeto de derecho. Es necesario, el reconocimiento por parte del ordenamiento jurídico, que se otorga siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos en la ley (Guerra, 2007). A este reconocimiento de la persona jurídica como sujeto de derecho, la doctrina lo ha denominado personalidad jurídica y en este sentido será utilizada la expresión en nuestra investigación.

Ahora, en nuestro ordenamiento jurídico, la existencia de la persona jurídica como sujeto de derecho comienza desde el momento de su inscripción en el registro respectivo. A partir de ese momento la persona jurídica adquiere personalidad jurídica y la mantiene hasta que se inscriba su extinción en el mismo registro. Así, lo establece el Código Civil Peruano en el artículo 77° con estas palabras: “La existencia de la persona jurídica de derecho privado comienza el día de su inscripción en el registro respectivo, salvo disposición distinta de la ley (...).”

Por otra parte, el principal atributo de toda persona es la capacidad jurídica o de goce, que ha sido definida como la aptitud para ser sujeto de derecho; es decir, la aptitud para ser titular de derechos y deberes, de manera que, no se conciben a personas sin capacidad de goce. Pero, este atributo no es exclusivo de la persona natural, sino que también se asigna a la persona jurídica como consecuencia de su reconocimiento como sujeto de derecho por parte

---

<sup>8</sup> Sujeto de derecho, como tradicionalmente se ha señalado, es un ente al cual se le imputan situaciones jurídicas subjetivas, es decir, derechos y deberes. Y, como se ha dicho, en la doctrina generalmente los conceptos persona y sujeto de derecho son tratados como sinónimos en tanto no hay más sujeto de derecho que la persona - ya sea natural o jurídica -, por consiguiente, toda persona es sujeto de derecho. No obstante, nuestro ordenamiento jurídico rompe la tradicional identidad que existía entre los términos sujeto de derecho y persona, ya sea natural o jurídica, para hacer una distinción desde un punto de vista técnico jurídico, colocándolos en relación de género a especie. En este sentido, nuestro ordenamiento jurídico utiliza la categoría jurídica de sujeto de derecho para designar, ya sea, al ser humano por nacer – concebido – o al ser humano nacido – persona natural – así como a la organización de personas no inscritas y finalmente a la organización de personas que por el hecho de su inscripción se denomina persona jurídica. Vid. Fernández C. (2002). ¿Qué es ser “persona” para el derecho? Revista “Derecho PUC”, N° 53. Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú. pp. 19-21.



del ordenamiento jurídico (Messineo, 1979). Por ello, la persona jurídica también tiene capacidad de goce a partir de su inscripción en el registro respectivo, adquiriendo todos los derechos y deberes reconocidos en el ordenamiento jurídico siempre que no sean los inherentes a la condición de persona natural.

Luego, respecto a si la persona jurídica tiene capacidad de ejercicio, la doctrina no se pone de acuerdo. La capacidad de ejercicio o de obrar – que supone previamente la atribución de capacidad de goce –, es entendida como la aptitud que tiene la persona para ejercitar autónomamente sus derechos y cumplir con sus deberes. En este sentido, hay autores que niegan este tipo de capacidad a la persona jurídica y por ello, sostienen que sus derechos y obligaciones son ejercidos a través de sus representantes; y otros que admiten que la persona jurídica tiene plena capacidad de ejercicio a través de sus órganos (Belaunde, 2007).

Por último, de la personalidad de la persona jurídica se desprenden dos efectos importantes: el primero la autonomía formal y el segundo la autonomía patrimonial. La autonomía formal de la persona jurídica se evidencia en la existencia, en el plano normativo, de un sujeto de derecho distinto a los miembros que lo integran desde el día de su inscripción en el registro respectivo. Esta autonomía que ha sido reconocida por nuestro ordenamiento jurídico, en la primera parte del artículo 78° del Código Civil que consagra: “La persona jurídica tiene existencia distinta de sus miembros (...).”

En cuanto, a la autonomía formal Belaunde (2007) manifiesta que: “La existencia distinta de la persona jurídica frente a la de sus miembros tiene su origen en la distinción entre esferas jurídicas que surge con el nacimiento de la persona jurídica. Así, al nacer una persona jurídica surge para el Derecho un nuevo sujeto de derechos y deberes, por lo que, se da una autonomía jurídica entre la personalidad de ésta y la de sus integrantes. En definitiva, es el ordenamiento jurídico el que reconoce capacidad para adquirir derechos y ser sujeto de deberes y es en este sentido que reconoce a la persona jurídica como un ente autónomo y diferenciado jurídicamente” (p.295).

La autonomía patrimonial de la persona jurídica se presenta como consecuencia de la autonomía formal, y se entiende como la separación e incomunicabilidad entre el patrimonio de la persona jurídica y el patrimonio de sus miembros. Así lo establece, el artículo 78° Código Civil cuando dice que los miembros de la persona jurídica no tienen derecho al patrimonio de la misma ni se encuentran obligados a satisfacer sus deudas. Estableciendo el principio general de responsabilidad limitada aplicable a todo tipo de persona jurídica, salvo excepciones expresas (Belaunde 2007). En este sentido, por regla general, la persona jurídica goza del principio de autonomía patrimonial perfecta. Siendo la excepción, el principio de la autonomía patrimonial imperfecta, en el cual los miembros de algunas personas jurídicas responden personal, ilimitada y solidariamente de las deudas sociales, aunque gozan del beneficio de excusión (Belaunde 2007).

En conclusión, la existencia de la persona jurídica en el plano normativo comienza desde su inscripción en el registro público respectivo, adquiriendo desde ese momento personalidad jurídica. En tanto sujeto de derecho, la persona jurídica posee capacidad de goce, la aptitud para ser titular de derechos y deberes. Es lógico, por lo tanto, que tenga también la capacidad de obrar estos derechos y deberes; ejerciendo sus derechos y cumpliendo sus deberes a través de sus órganos. Finalmente, producto de la personalidad jurídica, la persona jurídica es considerada un sujeto de derecho distinto a los miembros que la integran, los mismos que gozan por regla general de responsabilidad limitada.

**2.1.6. Elementos constitutivos de la persona jurídica.** Los elementos de la persona jurídica son: la pluralidad de personas como nota esencial, el patrimonio personal, la finalidad lícita y el estatuto. (De Castro, 1991).

**2.1.6.1. Pluralidad de personas.** Constituye el elemento personal – humano –, es decir la dimensión coexistencial. Las personas jurídicas sean de derecho público o privado deben constituirse y existir con uno o varios miembros, lo que lleva a afirmar que debe haber pluralidad de personas – salvo algunas excepciones<sup>9</sup> –, pero esta pluralidad que debe obedecer a una organización sustentada su propia normatividad y el ordenamiento jurídico.

---

<sup>9</sup> Empresa individual de responsabilidad limitada y Empresas estatales donde el único socio es el Estado.

**2.1.6.2. Patrimonio.** Se trata del conjunto de bienes, muebles o inmuebles, dispuestos para la consecución de los fines de la persona jurídica. El patrimonio de la persona jurídica constituye un patrimonio separado del patrimonio de cada uno de sus miembros, consecuencia de la autonomía patrimonial que se genera al nacer en el plano formal una persona jurídica como sujeto de derecho.

**2.1.6.3. Fin.** En la persona jurídica el fin es el interés que se quiere satisfacer, la meta que se busca a través del desarrollo de determinadas actividades. Estas últimas son objeto que se debe realizar para alcanzar el fin propuesto. Los fines de la persona jurídica son: el fin lucrativo y fin no lucrativo. En ambos se pueden realizar actividades económicas y obtener ganancias, su diferencia radica en que el primer caso las ganancias que se generan producto de dichas actividades son para el reparto directo o indirecto entre los miembros y en el segundo no se da esta situación.

**2.1.6.4. El Estatuto.** Es el conjunto de cláusulas o normas propias que determinan la estructura interna de la persona jurídica, señalan sus fines y regulan sus relaciones con el mundo exterior. El estatuto está contenido en la minuta de constitución de la persona jurídica, que es elevada a escritura pública para luego ser inscrita en los registros públicos. Esta regulación surge del propio ente organizador y comprende rubros como el tipo de persona jurídica, la denominación, la finalidad, el patrimonio, el régimen de los órganos, la disolución, la extinción, las facultades de los representantes, etc.

**2.1.7. Personas jurídicas en el derecho civil peruano.** Nuestro ordenamiento jurídico peruano ha regulado a la persona jurídica en los artículos 76° y siguientes, de la sección segunda: personas jurídicas, Título I: Disposiciones Generales, del Código Civil. Estableciendo en el artículo 76° del Código Civil que: “La existencia, capacidad, régimen, derechos, obligaciones y fines de las personas jurídicas, se determinan por las disposiciones del presente código o las leyes respectivas. Las personas jurídicas de derecho público interno se rigen por la ley de su creación”.

Ahora bien, al estar las personas jurídicas reguladas por el ordenamiento jurídico, el tipo de personas que se puede constituir es *numerus clausus*. En otras palabras, sólo se considerarán personas jurídicas a las creadas por el Código Civil o las leyes especiales, siendo por lo tanto un número limitado. En este sentido, las personas que quieran constituir una persona jurídica no se pueden apartar de las formas creadas por el legislador en el Código Civil o la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades, en adelante LGS.

Las personas jurídicas que se pueden constituir de acuerdo al Código Civil son las personas jurídicas sin fines de lucro. En él se define y describe a cada una de las cuatro personas jurídicas sin fines de lucro, como son: la asociación, la fundación, el comité y la comunidad campesina y nativa. Las personas jurídicas que se pueden constituir con la LGS, son las personas jurídicas con fines de lucro. Siendo siete los tipos regulados por esta ley: la sociedad anónima, en cualquiera de sus dos modalidades; sociedad anónima cerrada y sociedad anónima abierta; la sociedad colectiva; la sociedad en comandita que puede ser: sociedad en comandita simple y sociedad en comandita por acciones; la sociedad comercial de responsabilidad limitada, y; sociedad civil (Elías, 1998). Por último, y sujeta a muchos cuestionamientos, tenemos a la empresa individual de responsabilidad limitada regulada por la ley del mismo nombre.

Por otro lado, Montoya (2004) menciona que las personas jurídicas con fines de lucro reguladas por la LGS se pueden clasificar en las sociedades personales y de capitales. Las primeras atribuyen mayor importancia a los socios y las segundas por el contrario otorgan reducida importancia a los socios siendo más preponderante su aporte económico. En otras palabras, en las sociedades personales (sociedad civil; art. 295° y ss. LGS, sociedad colectiva; art. 265° y ss. LGS) se permite que los socios aporten su trabajo a la sociedad. En cambio, en las sociedades de capitales los aportes de los socios tienen que ser necesariamente dinero o bienes (sociedad anónima en cualquiera de sus formas; art. 50° y ss. LGS, sociedad comercial de responsabilidad limitada art. 283° y ss. LGS). Constituyendo formas mixtas, en las que adoptan igual importancia el elemento personal y capital, las sociedades comanditarias (278° y ss. LGS).

Atendiendo a la responsabilidad, las personas jurídicas con fines de lucro reguladas por la LGS, se presentan desde tres puntos de vista: 1) sociedades en la que los socios responden ilimitadamente aunque de forma subsidiaria por las obligaciones sociales. Es el caso de la sociedad colectiva y de la sociedad civil, cuando el pacto social no limite la administración a algunos socios; 2) sociedades en la que algunos socios responden ilimitadamente y otros en forma limitada. Es el caso de las sociedades en comandita simple y por acciones y también de las sociedades civiles, cuando el pacto social limita la administración a algunos socios; 3) la sociedad en la que los socios tienen responsabilidad limitada respecto a las obligaciones de la sociedad. Tal es el caso de las sociedades anónimas, de la sociedad comercial de responsabilidad limitada, y de la sociedad en comandita por acciones, en las cuales la obligación de los socios se limita a sus aportes (Montoya 2004).

En este punto se debe señalar que esta investigación se centra por un lado en el estudio de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica, específicamente de las sociedades en general. Y por otro, en el abuso de la responsabilidad limitada que otorgan ciertas clases de sociedades. En este sentido, el presente trabajo tiene incidencia en las personas jurídicas con fines de lucro sea que otorguen o no, el derecho de responsabilidad limitada. No obstante, para explicar el tema de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica no desarrollaremos todos los aspectos de cada una de las sociedades, sino lo que concierne a todas en general. Por otra parte, para explicar abuso de la responsabilidad limitada, utilizaremos como ejemplo a la sociedad anónima, por ser la sociedad con responsabilidad limitada por antonomasia, adecuándose todas las demás sociedades con responsabilidad limitada a las normas que le sean aplicables a esta.



## 2.2. La sociedad<sup>10</sup>

**2.2.1. Definición de la sociedad.** La LGS no ha definido claramente lo que debemos entender por sociedad, por lo que, para saberlo debemos recurrir a la doctrina. Así, para Uria (citado por Montoya, 2004), la sociedad es una “asociación voluntaria de personas que crean un fondo común para colaborar en la explotación de una empresa, con ánimo de obtener un beneficio individual, participando en el reparto de las ganancias que se obtengan” (p, 139). Por su parte, Montoya (2004) la define como la “manifestación jurídica de esfuerzo organizado de una pluralidad de personas para realizar determinadas actividades económicas” (p, 139). Aún, cuando estas definiciones destacan algunos de los elementos de la sociedad no se puede comprender su significado en su totalidad. Por este motivo, a continuación definiremos a la sociedad de acuerdo a la teoría tridimensional de la persona jurídica.

**2.2.2. Sociedad como persona jurídica.** La sociedad es considerada como una persona jurídica, por lo tanto, puede ser definida como: la organización de personas a la cual el ordenamiento jurídico ha conferido personalidad jurídica para la realización de un fin común de carácter netamente económico, que en algunos casos sus miembros tienen responsabilidad ilimitada y en otros el derecho de la responsabilidad limitada. Se le reconoce, en cuanto persona jurídica, los atributos de la persona natural que le sean compatibles, como son: el nombre, domicilio, patrimonio, nacionalidad y capacidad. Estando la persona jurídica y la sociedad en una relación de género a especie.

Las consecuencias de considerar la sociedad como una persona jurídica, como dice Quiroga (2004), son:

---

<sup>10</sup> Se recomienda revisar para una mayor y amplia ilustración la siguiente bibliografía nacional en materia societaria especializada: BEAUMONT CALLIRGOS, Ricardo, Comentarios a la Ley General de Sociedades. Análisis artículo por artículo, 5ª ed. revisada, corregida y actualizada, Gaceta Jurídica, Lima, 2005; ELÍAS ELÍAS, Enrique, Derecho Societario Peruano, Editora Normas Legales, Trujillo, 1999, Tomos I al III; HUNDSKOPF EXEBIO, Oswaldo, Derecho Comercial. Temas societarios, Universidad de Lima, Lima, 2000-2007, Tomos I al VII; MONTOYA MANFREDI, Ulises; MONTOYA ALBERTI, Ulises; MONTOYA ALBERTI, Hernando, Derecho Comercial, 11ª ed., Grijley, Lima, 2004, T. I; AA.VV., Tratado de Derecho Mercantil, T. I (Derecho Societario), coordinado por Oswaldo Hundskopf Exebio, Gaceta Jurídica, Lima, 2003. Sin embargo, en la presente investigación se desarrollarán, en cuanto a la sociedad anónima, sólo los argumentos que nos ayudarán a sostener nuestra tesis materia de estudio.

- a) Ser considerada sujeto de derecho.
- b) Autonomía patrimonial y separación de la responsabilidad.
- c) Limitación de la responsabilidad; en sociedades con responsabilidad limitada.
- c) y, capacidad de goce y capacidad de ejercicio.

Lo interesante en el caso de las sociedades con responsabilidad limitada es que hacen cambiar la fundamentación general de las personas jurídicas, ya que lo esencial no será el interés común y permanente de las personas que la integran, sino la primacía del patrimonio y el interés personal de asociarse con determinada persona por sus atributos individuales. Así, en las sociedades con responsabilidad limitada poseen un patrimonio autónomo distinto al de sus socios que, como se ha dicho, gozan de responsabilidad limitada, razón por la cual no responderán personalmente por las deudas sociales. (Guerra, 2007).

**2.2.3. Naturaleza jurídica de la sociedad.** La doctrina aún no se ha puesto de acuerdo sobre la naturaleza de la sociedad, surgiendo varias teorías que abordan este tema. Entre ellas tenemos: la teoría clásica contractual, la teoría del contrato plurilateral, la teoría del acto complejo y, por último, la teoría institucionalista. Teorías que explicaremos brevemente a continuación.

**2.2.3.1. La teoría clásica contractual.** Montoya (2004), expresa que: “Los textos legales han extendido la idea de que la sociedad es un contrato. En realidad, [...] un contrato sui generis, puesto que genera una persona jurídica o, el menos, una organización, la cual ya no depende del contrato que la engendro, sino que esta normada por su propio estatuto...” (p.139).

Una segunda idea de esta teoría es que este acto constitutivo, el contrato de sociedad, hace surgir una organización a la cual se le reconocerá personalidad jurídica, es decir, se le reconocerá como sujeto de derecho cuando cumpla con las formalidades que han sido prescritas en la ley. “Puede decirse por consiguiente, que la sociedad surge de un contrato – el



de sociedad – que tiende precisamente a crear una organización que por mandato legal a su vez crea la personalidad jurídica” (Gutiérrez, 2003, p. 48).

**2.2.3.2. La teoría del contrato plurilateral.** Partiendo de la crítica a la doctrina clásica del contrato bilateral, se cuestiona haber querido aplicar los principios generales del contrato bilateral sinalagmático al acto constitutivo de la sociedad. La sociedad constituye así un contrato plurilateral; “(...) una nueva categoría de contrato que se caracteriza por las siguientes notas: pluralidad de partes; intereses contrapuestos (cada uno intenta obtener el mejor partido de su aportación lo que obliga a prohibir los pactos leoninos); fin común (obtención de intereses repartibles); patrimonio integrado; explotación de una actividad, y; las obligaciones de las partes (los aportes) tiene que hacer posible la constitución del fin común” (Beaumont, 1998, p.32).

**2.2.3.3. La teoría del acto complejo.** “Kuntze, Witte y Winscheid explicaban la naturaleza jurídica de la sociedad como un acto complejo (*gesamtakt*), el cual a diferencia del contrato, que sólo produce efectos entre los contratantes, puede igualmente influir en el ámbito jurídico de terceros. Mientras que en el contrato son opuestos las manifestaciones de voluntad y los intereses de los contratantes, en el acto complejo las manifestaciones de voluntad son paralelas y los intereses son coincidentes” (Montoya, 2004, p.141).

**2.2.3.4. La teoría institucionalista.** A diferencia de las teorías anteriores que estudian la naturaleza del acto constitutivo, esta teoría centra su análisis en la organización que surge como producto del acto constitutivo de la sociedad, considerando a las sociedades como una “institución”, grupo social u organismo. Esta teoría fue enunciada por Hauriou y Renard: “El primero define a la sociedad como una idea de obra o de empresa que constituye una realización independiente de la voluntad subjetiva de los individuos determinados y que se caracteriza por su duración en el medio social. Mientras que para Renard, la institución es un organismo dotado de propósito de vida y de medios de acción superiores en poder y en duración a los individuos que la componen” (Montoya, 2004, p.141). La teoría institucionalista se opuso a las teorías contractualistas, sin embargo, no pudieron explicar el

acto constitutivo del cual nace la sociedad, tampoco definir con precisión el concepto de sociedad como institución.

**2.2.3.5. Naturaleza de la sociedad en la Ley general de sociedades.** La LGS en el artículo 1º expresa: “Quienes constituyen la Sociedad convienen en aportar bienes o servicios para el ejercicio en común de actividades económicas”, resulta evidente la naturaleza contractual<sup>11</sup> de la sociedad aunque se haya sustituido el término contrato por el de convenir. Por otro lado, en el artículo 6º del mismo cuerpo legal menciona que: “La sociedad adquiere personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro y la mantiene hasta que se inscribe su extinción”. En este sentido, se hace referencia al nacimiento y creación de un ente o persona jurídica, adscribiéndose a la naturaleza institucional de la sociedad. En conclusión, la LGS se suscribe a una posición intermedia entre las posturas contractualistas e institucionalistas de la naturaleza de la sociedad, considerándose una posición mixta o ecléctica.

**2.2.4. Elementos de la sociedad.** En cuanto a los elementos esenciales de las sociedades, Montoya (2004) menciona que la LGS no los ha señalado expresamente, aunque se pueden deducir del artículo 1º, y son los siguientes:

**2.2.4.1. La pluralidad de personas.** Es el elemento esencial para que se constituya la sociedad, necesitándose cuando menos dos socios o más, que pueden ser personas naturales o jurídicas, para que esta exista, debiendo mantenerse esa pluralidad durante toda su vida bajo pena de disolución de pleno derecho.

**2.2.4.2. La organización.** Todo pacto social de constitución de la sociedad tiende a crear, y, en efecto, crea una organización que haga posible su marcha durante la trayectoria de su vida social y por ende en la consecución de sus fines. Esta organización se manifiesta en una organización interna necesaria dada por una estructura basada en órganos sociales que

---

<sup>11</sup> Así mismo, el artículo 5º de la LGS hace más evidente la naturaleza contractual, al señalar: “La sociedad se constituye por escritura pública, en la que está contenido el pacto social, que incluye el estatuto. Para cualquier modificación de éstos se requiere la misma formalidad. En la escritura pública de constitución se nombra a los primeros administradores, de acuerdo con las características de cada forma societaria. Los actos referidos en el párrafo anterior se inscriben obligatoriamente en el Registro del domicilio de la sociedad (...)”

ejercen la dirección internamente y una organización externa al representar a la sociedad en sus relaciones externas con terceros.

**2.2.4.3. La *affectio societatis*.** La *affectio societatis* o *animus contrahende societatis* era en el derecho romano la voluntad de los contrayentes de unirse con el propósito o intención de constituir sociedad y de dispensar recíprocamente el trato de socios.

**2.2.4.4. Ejercicio en común de actividades económicas.** Este elemento permite diferenciar a la sociedad de otras personas jurídicas, pues el fin de la sociedad es el desarrollo común de actividades económicas de acuerdo con su objeto social para la obtención de ganancias que posteriormente serán divididas.

**2.2.4.5. La participación en los beneficios y en las ganancias y pérdidas.** Este es otro elemento esencial en la formación de la sociedad, consecuencia del ejercicio común de actividades económicas. La distribución de las ganancias es el motivo por el cual el socio participa de los riesgos propios de ser parte de una sociedad, aportando bienes al capital social y distribuyéndose las utilidades en proporción a su aporte. Así mismo, todos los socios tienen la obligación de asumir las pérdidas de la sociedad en proporción a sus aportes.

**2.2.5. Constitución de la sociedad.** De acuerdo al artículo 5° de la LGS, la sociedad se constituye por escritura pública, en la que está contenido el pacto social y el estatuto. Los actos señalados serán materia de inscripción en el Registro Público de las Personas Jurídicas. La sociedad surge así con el pacto social elevado a escritura pública y nace como persona jurídica por la inscripción en el registro. Así, se distinguen dos fases en la constitución de la sociedad: el acto jurídico de fundación y el acto de la inscripción en el registro respectivo. Así mismo, para poder constituir una sociedad obligatoriamente se deberá elegir entre una de las siete formas o tipos que regula la ley general de sociedades o entre las reguladas por leyes especiales (Elias, 1998).

**2.2.6. Personalidad jurídica de la sociedad.** La sociedad adquiere la personalidad jurídica desde la inscripción y la mantendrá hasta que inscriba su extinción. Generando las

siguientes consecuencias importantes: a) le confiere autonomía formal, es decir, la condición de sujeto de derecho con capacidad jurídica plena para gozar y ejercer sus derechos así como cumplir con sus deberes; b) le atribuye autonomía patrimonial, la sociedad será titular de un patrimonio propio distinto al de los socios; c) entraña la limitación de la responsabilidad en unos casos y en otros la responsabilidad solidaria por las deudas sociales; d) le concede un nombre propio y exclusivo, un domicilio y una nacionalidad, etc., (Montoya, 2004).

**2.2.7. Manifestación de voluntad en la sociedad.** Para explicar la forma en que la sociedad expresa su voluntad, nuestro ordenamiento jurídico en la LGS ha acogido la teoría del órgano, ante la insuficiencia de la teoría de la representación clásica. Esta última suponía para la manifestación de la voluntad de la sociedad la existencia de dos sujetos diferenciados: mandante y mandatario. Por el contrario, la teoría del órgano o representación orgánica<sup>12</sup> tiene como presupuesto la negación de todo tipo de diferenciación de sujetos jurídicos en la relación funcional órgano-sociedad. En virtud de ella, el órgano de administración y representación no es mandatario del ente social, sino que es la sociedad misma la que actúa mediante la actividad concreta de una persona física (Girón, 1975).

La sociedad – persona jurídica – para manifestar su voluntad necesitaba una organización que justificara tal representación orgánica, lo que se logró mediante el diseño de una estructura compuesta por órganos con atribuciones y competencias específicas e indisponibles por las partes, asignándole a uno de ellos la facultad de representar a la sociedad. Así, lo señala Jesús Rubio (citado por Elías, 1998): “(...) en este sentido las sociedades, personas jurídicas, no pueden elaborar y expresa su voluntad, sino a través de un mecanismo legal, de una organización, que permite llamar órganos a las persona físicas o grupos de personas físicas que, bien individualmente, bien mayoritariamente, la formulan” (p, 248).

Así, los órganos a través de los cuales la sociedad manifiesta y ejerce su voluntad, según nuestra la LGS, son: la junta general de socios o accionistas, en el caso de la sociedad

---

<sup>12</sup> La representación orgánica no excluye otras posibilidades de representación, como la emergente de un contrato de mandato o la que ejercen ciertas personas que no son ni órganos ni mandatarios, pero cuyos actos se imputan a la sociedad. Tal representación orgánica es la condición necesaria para que se originen y convaliden las demás formas de representación convencional.



anónima; el directorio, que es propio de la sociedad anónima lo que no es obstáculo para que otras sociedades lo adopten, y; por último, la gerencia. La junta general de socios es el órgano supremo de la sociedad en el cual se forma la voluntad social. Los socios se reúnen de manera organizada y toman acuerdos en mayoría, que constituyen manifestaciones de voluntad del ente social, en cuyo nombre actúan no de forma individual sino integrada. Esta toma de decisiones de la junta general, por la cual manifiestan la voluntad de la sociedad, está limitada a los asuntos de su competencia.

Por otro lado, el directorio – en el caso de la sociedad anónima – es el órgano de gestión y representación legal de la sociedad anónima para la adopción de políticas generales de administración en la sociedad (artículo 153° y ss. de la LGS). Es un órgano colegiado conformado por una pluralidad de miembros, en un número no menor de tres, que adoptan decisiones en calidad de órgano y no a título personal de los integrantes. Sus facultades son lo suficientemente amplias como para que puedan llevar a cabo la administración de la sociedad, excluyendo las facultades reservadas únicamente para la junta general de accionistas en la ley y el estatuto (artículo 173° de la LGS).

Finalmente, la gerencia es el órgano que realiza actos de ejecución y gestión cotidiana de la sociedad. El trabajo de la gerencia requiere de rapidez para realizar estos actos de gestión cotidiana. Razón por la cual sus miembros actúan de forma independiente tomando, cada uno, las decisiones que corresponden al ámbito ejecutivo que se le asignó. Los gerentes son designados por el directorio en el caso de la sociedad anónima, salvo que esta facultad esté reservada para la junta general de accionistas, en el estatuto, o por la junta general de socios en otras clases de sociedades. Sus facultades, que incluyen la representación, se establecen en el estatuto, al ser nombrados o acto posterior.

## **2.3. Sociedad anónima.**

**2.3.1. Definición de la sociedad anónima.** Osorio (2001), sobre la sociedad anónima, menciona:

La sociedad anónima, llamada también sociedad de capitales, es una persona jurídica formada por sujetos que realizan aportes que constituyen el capital social de esta. El mismo que está representado por acciones de libre transmisibilidad, a cuyo importe se restringe la responsabilidad de los socios. Se estructura tal persona jurídica a base de una organización que distingue y reglamenta, con funciones propias, el conjunto de los socios y la administración.

Gran parte de la doctrina concibe a la sociedad anónima como una forma de sociedades de capitales, con un capital social propio que se divide en acciones que tiene una denominación y un objeto social, y que, encontrándose sujeta a un régimen de responsabilidad limitada de los socios que la integran, está orientada a la explotación de una actividad económica y mercantil, por lo general de gran magnitud, que hace posible la concentración y circulación de capitales (p.13).

**2.3.2. Características de la sociedad anónima.** La sociedad anónima en cuanto a la naturaleza y elementos no difieren en absoluto de la sociedad en general. Son sus características propias las que la distinguen de otras clases de sociedades permitiéndole ser una de las formas societarias más utilizadas en el desarrollo de actividades empresariales. Entre las características distintivas de la sociedad anónima, Elías (1998) menciona las siguientes: a) sociedad de capitales; b) división de capital en títulos negociables c) responsabilidad limitada de sus socios y; d) mecanismo jurídico particular.

**2.3.2.1. Sociedad de capital.** La sociedad anónima es una sociedad de capital porque necesita de un aporte económico efectivo por parte del socio, para formar el capital social con el cual se inicia el desarrollo de las actividades económicas. La aportación tiene que ser patrimonial para adquirir la calidad de socio, no se permite el aporte de servicios propios de las sociedades personales, como en la sociedad civil. Las condiciones personales de los socios no son tomadas en cuenta en la sociedad anónima, interesando, en cambio, la cantidad de su aporte patrimonial y lo que representa.



**2.3.2.2. División de capital en títulos negociable.** El capital social se encuentra dividido en títulos negociables denominados acciones que representan una parte alícuota del capital social. La titularidad de las acciones de la sociedad confiere al socio – llamado por esta razón accionista – una serie de derechos, relacionados con la toma de decisiones en la sociedad y en la participación de los rendimientos económicos de la misma. La posibilidad de transferir las acciones y con ella la participación en la sociedad, a otras personas, resulta posible gracias al carácter capitalista y no personalista de la sociedad anónima.

**2.3.2.3. Responsabilidad limitada de sus socios.** Otra característica distintiva de la sociedad anónima es la responsabilidad limitada. Esta responsabilidad corresponde sólo a los socios, pues la sociedad anónima responde ilimitadamente con su patrimonio por las deudas que adquiera. Por la responsabilidad limitada los socios no responden personalmente por las deudas de la sociedad. Es decir, los acreedores ante la insuficiencia del patrimonio de la sociedad anónima para cubrir sus deudas sociales, no pueden exigir que los socios que respondan personalmente con su patrimonio.

**2.3.2.4. Mecanismo jurídico particular.** La sociedad anónima está dotada de un mecanismo jurídico particular que permite llevar a cabo las labores de dirección y gestión. Este mecanismo se encuentra basado en tres órganos: la junta general de accionistas, órgano supremo de manifestación de voluntad de la sociedad, conformado por todos los accionistas; el Directorio, y; la Gerencia, órganos de dirección y gestión de la sociedad. De esta forma, la sociedad está dotada de una estructura de administración y gobierno que permite a los accionistas no participar de la gestión social directamente, característica de una auténtica sociedad de capitales.

**2.3.3. Responsabilidad limitada de los socios de la sociedad anónima.** Nuestra legislación societaria ha atribuido el derecho de la responsabilidad limitada a los socios de la sociedad anónima, los que no responden personalmente por las deudas sociales ante acreedores de esta. El artículo 51º de la LGS así lo establece: “En la sociedad anónima el capital está representado por acciones nominativas y se integra por los aportes de los accionistas, quienes no responden personalmente por las deudas sociales (...)”.



Se observa de la limitación de la responsabilidad de los socios de la sociedad anónima, dos situaciones:

En primer lugar, el socio deberá aportar necesariamente bienes para la formación del capital social, obligándose a responder frente a la sociedad por su aporte. Así, el socio no soportará las deudas sociales sino hasta el límite de la aportación prometida o efectivamente aportada. En segundo lugar, la sociedad anónima no tienen responsabilidad limitada, esta debe pagar con todo su patrimonio las deudas que contraiga siempre de forma ilimitada, gracias a la autonomía patrimonial la que le permite manejar su propio patrimonio que servirá de garantía para los créditos que adquiera en el tráfico jurídico (Carhuatocto, 2011).

Así, la responsabilidad limitada corresponde sólo a los socios de las sociedad anónima. Decir que la responsabilidad es limitada, significa que los socios de la sociedad anónima no responden personalmente por las deudas de la sociedad. La responsabilidad limitada constituye, así, una garantía de que los socios responderán personalmente con sus bienes ante sus acreedores, mientras que la sociedad anónima responderá con su patrimonio social ante sus acreedores por las deudas que contraiga.

**2.3.4. Personalidad jurídica, autonomía y responsabilidad limitada.** La personalidad jurídica, entendida como el reconocimiento de la persona jurídica como sujeto de derecho, comienza desde el momento de su inscripción en el registro respectivo. De la personalidad de la persona jurídica se desprende: la autonomía formal, es decir, la existencia en el plano normativo de un sujeto de derecho distinto a los miembros que lo integran, y; la autonomía patrimonial, como la separación entre el patrimonio de la persona jurídica y el patrimonio de sus miembros (Belaunde, 2007).

La personalidad jurídica es una atribución de todas las personas jurídicas, por ende de las sociedades, la que se adquiere desde el momento de la inscripción en los registros públicos y la mantiene hasta que se inscriba su extinción. Así, el artículo 6° de la LGS, lo ha señalado: “La sociedad adquiere personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro y la mantiene hasta que se inscribe su extinción.” En este sentido, todas las sociedades – la sociedad

anónima, en cualquiera de sus dos modalidades; la sociedad colectiva; la sociedad en comandita que puede ser simple y por acciones; la sociedad comercial de responsabilidad limitada, y; sociedad civil – son reconocidas por el ordenamiento jurídico como sujetos de derecho.

Ahora, como hemos señalado, el artículo 51° de la LGS ha atribuido el derecho de la responsabilidad limitada a los socios de la sociedad anónima, por lo que no responden personalmente por las deudas sociales ante acreedores de esta. Así pues, la limitación de la responsabilidad no es una característica de todas las sociedades, sino que es un rasgo distintivo de un tipo de sociedades: las sociedades con responsabilidad limitada de las cuales, la sociedad anónima es su máxima representante. Hay que añadir que, la responsabilidad limitada no sólo resulta de la separación entre el patrimonio de la sociedad y el patrimonio del socio, sino de la incomunicación entre ambos (Carhuatocto, 2011).

Así, la personalidad jurídica de las sociedades, por sí misma, no significa limitación de la responsabilidad patrimonial del socio. La razón es que aunque la personalidad jurídica produzca la separación de patrimonios entre la sociedad y el socio, la comunicabilidad está presente en algunas sociedades. Este es el caso de las sociedades sin responsabilidad limitada de sus socios (sociedad colectiva, civil, etc.), en las cuales, la personalidad jurídica permite la separación de patrimonios, pero no su incomunicación. Otorgando sólo el beneficio de excusión a favor del socio cuyos bienes personales solamente serían alcanzados por deudas de la sociedad, previa ejecución del patrimonio social (Carhuatocto, 2011).

En este orden de ideas, en la sociedad anónima está presente debido a la personalidad jurídica tanto la autonomía formal como la responsabilidad limitada. Siendo la responsabilidad limitada la característica atribuida por el ordenamiento jurídico a la sociedad anónima, que la diferencia de otros tipos de sociedades como la sociedad colectiva, sociedad civil, etc., pero que, al igual que la sociedad anónima, también son personas jurídicas reconocidas como sujetos de derecho. En síntesis, todas las sociedades tienen personalidad jurídica, es decir, son reconocidas como sujetos de derecho, pero no todas tienen responsabilidad limitada. Y esta

última es un rasgo distintivo de un tipo de sociedades: las sociedades con responsabilidad limitada de las cuales, la sociedad anónima es su máxima representante.

Se ha visto hasta aquí que un efecto de la personalidad jurídica es la autonomía formal de la persona jurídica. Por consiguiente, todas las sociedades, y se ha señalado también que cierto tipo de sociedades, otorgan a sus socios el derecho de la responsabilidad limitada, centrándonos sobre todo en la sociedad anónima. No obstante, tanto la autonomía formal de las sociedades en general como la responsabilidad limitada de la sociedad anónima han sido utilizadas en muchos casos como un medio para realizar actos abusivos o fraudulentos en beneficio de los socios, y en perjuicio de los acreedores de la sociedad. Surgiendo la necesidad cada vez mayor de evitar y combatir dichas conductas que suelen presentarse como: abuso de la responsabilidad limitada y utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad.

# **CAPÍTULO III**

## **ABUSO DE LA RESPONSABILIDAD LIMITADA Y UTILIZACIÓN FRAUDULENTE DE LA AUTONOMÍA FORMAL DE LA PERSONA JURÍDICA**

Antes de abordar el tema del abuso de la responsabilidad limitada, tomando como ejemplo a la sociedad anónima y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica, presente en todas las sociedades comerciales, desarrollaremos las figuras del abuso del derecho, fraude a la ley, simulación y las diferencias entre estas. Para luego explicar el tema que compete a este capítulo.

### **3.1. Cuestiones previas.**

Es importante para explicar el abuso de la responsabilidad limitada entender que la figura del abuso del derecho se erige como un límite intrínseco a un derecho subjetivo o, mejor dicho, una situación jurídica subjetiva de poder, como veremos más adelante. Por eso, previamente y brevemente explicaremos los conceptos de derecho subjetivo, deber jurídico, situación jurídica subjetiva, y su relación.

**3.1.1. Derecho subjetivo.** Tradicionalmente existen dos teorías que se contraponen, en relación con el concepto de derecho subjetivo: la teoría de la voluntad (Savigny y Windscheid) y la teoría del interés (Ihering). La primera propugna que el derecho subjetivo es el poder de la voluntad conferido por la norma jurídica a una persona para ejecutarla. Precepto que, una vez ejecutado, se convierte en un derecho subjetivo del sujeto. La segunda sostiene que el derecho subjetivo es un interés jurídicamente protegido. El ordenamiento jurídico no protege la voluntad sino los intereses humanos. Por lo tanto, el derecho subjetivo existe para asegurarle al hombre un bien, defender sus intereses y procurarle sus fines (Torres, 2011).

Se aprecia que tanto en la teoría de la voluntad como en la teoría del interés se destaca solamente la posición de ventaja que detenta el sujeto titular del derecho subjetivo. Ambas

teorías tienen una visión únicamente individualista de la persona, desconociendo en el ser humano la dimensión social que le es inherente. A todo esto, se debe señalar que el derecho subjetivo no es algo absoluto, sin límites. Sino, que se ejerce en relación con otras personas que no sólo tienen derechos subjetivos, sino que también tienen deberes jurídicos en relación a estos derechos.

Así, Torres (2011), define al derecho subjetivo como “(...) la facultad, poder, autorización de la situación que la norma jurídica confiere y garantiza para obrar o abstenerse de obrar sobre los bienes o ante las demás personas, a fin de que puedan satisfacer sus intereses en armonía con el bien común” (p. 333).

**3.1.2. Deber jurídico.** La contrapartida del derecho subjetivo es deber jurídico. Si el derecho subjetivo es el poder otorgado al sujeto de derecho por el ordenamiento jurídico, el deber jurídico consiste en que otro sujeto de derecho soporte ese poder quedando obligado a realizar o no una conducta. En este orden de ideas, todo poder o facultad conlleva necesariamente un deber jurídico. Por lo tanto, se define al deber jurídico como “(...) la obligación de observar una cierta conducta impuesta por la norma al sujeto pasivo de la relación que regula” (Torres, 2011).

**3.1.3. Situación jurídica subjetiva.** A partir de la filosofía del existencialismo y de acuerdo a la teoría tridimensional del derecho, actualmente aparece un nuevo concepto denominado situación jurídica subjetiva, que no excluye la noción de derecho subjetivo sino que la abarca junto a la de deber jurídico. Así, Fernández (1999), define la situación jurídica subjetiva “(...) como un complejo de derechos y deberes que el ordenamiento imputa a un sujeto cuando asume cierto *status*” (p. 71). En este sentido, el sujeto de derecho al relacionarse con otros sujetos, asume cierto *status*<sup>1</sup> – condición jurídica –, es decir, es situado en relación a otros sujetos por el ordenamiento jurídico atribuyéndoles un conjunto de facultades y deberes.

El *status* jurídico vendría a ser la condición jurídica particular, compleja y necesaria de un sujeto en cuanto integrante de una colectividad general o de una categoría menor,



caracterizada por una particular esfera de capacidad que implica una compleja variedad de situaciones jurídicas subjetivas activas y pasivas que le generan relaciones jurídicas. Así, entre los status jurídicos en que el ordenamiento pone al sujeto de derecho témenos, por ejemplo: el de acreedor, cónyuge, comparador, usufructuario, socio, etc. (Fernández, 1999).

Espinoza (2002), respecto a la situación jurídica subjetiva, señala que esta se encuentra delimitada por un conjunto de atribuciones y limitaciones, que enuncia como sigue:

**a) Atribuciones**

- Actuación libre dentro un marco lícito.
- Defensa del derecho para lograr su conservación o pacífico disfrute.
- Reducción de su contenido disponiendo de algunas facultades.
- Renuncia dentro del límite del orden público y las buenas costumbres.
- Transmisión inter vivos o mortis causa.

**b) Limitaciones**

**b.1) Intrínsecas.** Que son inherentes al derecho.

- Irrenunciabilidad
- Abuso del Derecho
- Buena fe

**b.1) Extrínsecas**

- Respeto a los derechos subordinados o dependientes.
- Respeto a los derechos coexistentes.
- Colisión con otros derechos.
- Preferencia en caso de ejercicio.

Por otro lado, en la doctrina se distingue dos clases de situaciones jurídicas subjetivas: unas denominadas activas o de poder y otras llamadas pasivas o de deber. En las situaciones jurídicas subjetivas de poder priman el derecho subjetivo del titular frente a sus

propios deberes, en esta categoría la condición es de beneficio o ventaja para su titular. Mientras que, en las situaciones jurídicas subjetivas de deber lo relevante es el deber jurídico del sujeto ante los derechos de los que es titular, siendo su condición de obligatoriedad frente a otro de ventaja (Fernández, 1999).

Ahora, tomando como base el concepto de situación jurídica subjetiva podemos comprender que la persona no sólo tiene derechos subjetivos, que le atribuye el ordenamiento jurídico para procurar su bienestar, sino que a la vez se le imputan directamente deberes específicos en relación con esos derechos. Y dependiendo de si prima el derecho subjetivo sobre el deber jurídico o, si prima el deber jurídico sobre el derecho subjetivo, se denominará situación jurídica de poder o deber. Existiendo en la situación jurídica subjetiva de poder, además de los deberes jurídicos específicos, el deber general de no causar perjuicio a los intereses ajenos en el ejercicio del derecho subjetivo.

**3.1.4. Relación jurídica.** Del Vecchio (como se citó en Fernández, 1999), expresa que la relación jurídica puede definirse como “un vínculo entre varias personas, en mérito del cual, una de ellas puede pretender algo a la que la otra está obligada” (p. 38). Así mismo, Legas y Calambra (como se citó en Fernández, 1999), define a la relación jurídica como “un vínculo entre sujetos de derecho, nacido de un determinado hecho definido por las normas jurídicas como condición de situaciones jurídicas correlativa o acumulativas de facultades y deberes, cuyo objeto son ciertas prestaciones garantizadas por la aplicación de una consecuencia coactiva o sanción” (p.39).

Así, definimos a la relación jurídica como la vinculación de dos o más sujetos a los que el ordenamiento jurídico les imputa situaciones jurídicas subjetivas. En otras palabras, la vinculación entre dos o más sujetos de derecho. De tal forma que, a un sujeto le corresponde la calidad de sujeto activo – titular de un derecho subjetivo – y a otro la calidad de sujeto pasivo – titular de un deber jurídico –, intercambiando dichas calidades de acuerdo a la atribución del orden jurídico en razón de su conducta humana intersubjetiva.



### **3.2. Abuso del Derecho.**

En relación a la figura del abuso del derecho existe una concepción subjetivista, otra objetivista y, frente a estas reducidas concepciones aparece una posición mixta o eclética en la medida que se considera que las anteriores teorías no se contraponen, sino que se complementan de acuerdo al caso concreto. De manera moderna ha surgido una nueva posición que tiene como base el concepto de situación jurídica subjetiva y que explicaría de una forma más acorde con la experiencia jurídica el abuso de derecho.

**3.2.1. Definición.** Para la corriente subjetivista, sustentada básicamente por jurisprudencia, la más famosa definición emitida por tribunales franceses, el abuso del derecho vendría a ser el ejercicio de un derecho subjetivo con la intención de perjudicar a otro sujeto o, en cualquier caso, sin que su actuación origine un beneficio propio (Fernández, 1999).

Por otra parte, el abuso del derecho según la teoría objetiva no se caracteriza por la intención de causar un daño por parte del titular del derecho subjetivo. El abuso de derecho sería, según esta posición, sólo una actuación contraria a la función socio-económica del derecho subjetivo. Borda (citado por Fernández, 1999) así lo expresa con las siguientes palabras: “habría abuso del derecho cuando éste se ejerce contrariando los fines económicos y sociales que inspiran la ley que lo contienen”.

La teoría eclética, representada entre otros autores por Josserand, define al abuso del derecho como la desviación del derecho de su función social producto de un motivo ilegítimo del agente. Josserand propone que el abuso del derecho se reduce a discernir, de una parte, la función del derecho controvertido y por otra, el móvil que el titular ha obedecido para llevar a cabo esa conducta. En este sentido, el acto será normal o abusivo dependiendo de si el motivo es legítimo o ilegítimo. De esta forma, se une la posición subjetivista y objetivista del abuso del derecho (Fernández, 1999).

En el ámbito nacional Rubio (2001), expresa que: “el abuso del derecho consistiría en un acto en principio lícito pero que, por una laguna específica del Derecho, es tratado como no

licito al atentar contra la armonía de la vida social” (p.36). Desde este punto de vista, el abuso del derecho constituye el ejercicio de un derecho subjetivo que, en el transcurso de su ejecución, agravia los principios generales del Derecho ante la carencia de una norma restrictiva o prohibitiva específica que impida el acto, tal como se realiza.

Por último, dejando las concepciones individualistas como la subjetivista u objetivista y de la teoría ecléctica, cabe anotar una nueva tendencia que estima al abuso del derecho como la transgresión a un genérico deber jurídico, el mismo que se halla incorporado al lado del derecho subjetivo en toda situación jurídica de poder o activa. Así entendido, el abuso del derecho vendría a ser un acto ilícito, *sui generis*, consistente en una conducta que, sustentándose originariamente en un derecho subjetivo, se convierte en irregular o antisocial al transgredir en su ejercicio, u omisión, el deber general de no agraviar un interés ajeno no tutelado por una norma jurídica específica (Fernández, 1999).

**3.2.2. Criterios para la determinación del abuso del derecho.** A continuación analizaremos tres distintos criterios para determinar la figura del abuso:

**3.2.2.1. Criterio Subjetivista.** El abuso del derecho, para esta concepción subjetivista como hemos mencionado, es el ejercicio de un derecho subjetivo con la intención de dañar a otro sujeto o sin que su ejercicio produzca un beneficio propio. Desprendiéndose de esta definición, los criterios para determinar el abuso del derecho son los siguientes: a) la intención de causar daño; b) la acción culposa o negligente; y c) no existencia de un interés serio y legítimo para el agente.

**3.2.2.2. Criterio objetivo.** Con la finalidad de evitar las dificultades de la posición subjetivista, surge la concepción objetiva del abuso del derecho que lo define como la actuación de un derecho subjetivo contraria a su inherente función económica social. Así, para identificar el abuso del derecho se aplicará un criterio de carácter objetivo como es la desviación de la función o finalidad socio-económica de cada derecho. Dentro de esta corriente también se vincula al ejercicio abusivo de un derecho subjetivo con la transgresión a



la buena fe o las buenas costumbres referidas a la moral. De este modo, el criterio para determinar el ejercicio de un derecho subjetivo sería el uso inmoral del mismo.

**3.2.2.3. Criterio mixto.** Frente a las dos posiciones anteriores surge una posición mixta o ecléctica que fusiona los elementos tanto de la posición subjetiva o como objetiva. Los criterios para determinar el abuso del derecho serían entonces: a) la desviación del derecho de su función social; b) la intención del dañar del sujeto o la culpa en la ejecución, c) la falta de interés serio y legítimo del sujeto (Fernández, 1999).

A nuestro entender el criterio más adecuado para determinar el abuso del derecho sería el uso irregular – inmoral, antisocial – del derecho subjetivo, lo que deviene en ilícito en tanto está expresamente prohibido por nuestro ordenamiento jurídico, que no ampara el ejercicio u omisión abusivo del derecho, y en otros ordenamientos jurídicos por vulnerar los principios generales del derecho, como el de buena fe o de las buenas costumbres. Verificándose, en unos casos, el uso irregular del derecho subjetivo en la actuación contraria a la función socio-económica del derecho. Pues, los derechos tienen una finalidad otorgada por el ordenamiento jurídico y estamos obligados a ejercerlos de acuerdo a esa función. De manera que, no es relevante la intención del sujeto para determinar el abuso del derecho, resultando suficiente la desviación de la función del derecho para configurar la transgresión.

**3.2.3. Naturaleza jurídica del abuso del derecho.** El abuso del derecho es considerado un acto ilícito sui generis que transgrede una fundamental norma de convivencia, dentro de la cual se aloja el deber genérico de no perjudicar el interés ajeno, no tutelado por una norma específica en el ejercicio de un derecho subjetivo o, de no contar con esta, que contraviene los principios generales del derecho como la buena fe o las buenas costumbres (Fernández, 1999).

El deber jurídico de no usar un derecho subjetivo de manera irregular, de tal forma que agravie un interés ajeno no tutelado, por una norma jurídica específica, se encuentra instalado en toda situación jurídica subjetiva activa o de poder en la que prima el derecho subjetivo del titular frente a sus propios deberes, hallándose el sujeto titular del derecho subjetivo en una

posición de ventaja frente al sujeto con una situación jurídica subjetiva pasiva (Fernández, 1999).

Este deber genérico de no usar el derecho subjetivo de modo irregular está expresamente contenido en nuestro ordenamiento jurídico, en una norma de carácter general que prohíbe el abuso del derecho. El artículo II del Título Preliminar del Código Civil, prescribe: “La ley no ampara ni el ejercicio ni la omisión abusivos de un derecho (...)”. Esta prohibición expresa supone que el acto abusivo es un acto ilícito, pues consiste en una conducta expresamente prohibida por la ley. Pero no un acto ilícito civil regulado por normas de la responsabilidad civil, sino un acto ilícito especial – sui generis – que es abordado por la teoría general del derecho.

No se debe considerar entonces al acto abusivo como un acto ilícito civil. Pues, como expresa Rubio (2001) el ilícito civil es “(...) una manera de ejercitar los derechos expresamente limitada, prohibida o sancionada por la legislación” (p.39). Es decir, el ilícito civil resulta ser una vulneración a un interés tutelado por una norma jurídica específica, que se resuelve aplicando una norma específica de la responsabilidad civil contractual o extracontractual. Por el contrario, el acto abusivo es un acto ilícito sui generis, puesto que, contraviene un interés patrimonial no tutelado por una norma jurídica específica, desconociendo el deber genérico de no perjudicar el interés ajeno en el ejercicio de un derecho subjetivo, instaurado en nuestro ordenamiento en una norma general antiabuso.

**3.2.4. Fenomenología del abuso del derecho.** Fernández (1999), en la doctrina nacional, enumerará los elementos constitutivos del abuso que lo distinguen de otras figuras:

a) En primer lugar, el acto abusivo parte de la existencia de una norma jurídica que reconoce en favor de un sujeto un derecho subjetivo o, mejor aún, una situación jurídica de poder activa o de poder. Su origen inicialmente es lícito, sólo que el ejercicio u omisión del derecho se torna irregular o antisocial por lo que deviene en un acto ilícito sui generis.

b) En segundo lugar, el titular del derecho subjetivo con su ejercicio u omisión irregular agravar un interés patrimonial ajeno no tutelado por una norma jurídica específica. Sin embargo, este interés patrimonial sí está tutelado por un principio general positivo que impone el deber genérico de no perjudicar el interés ajeno en la actuación de un derecho subjetivo o, de no existir dicha norma, por los principios generales del derecho como: la buena fe, la equidad o las buenas costumbres, inspirados en el valor solidaridad social.

c) En tercer lugar, el derecho subjetivo se ejerce de modo irregular transgrediendo la norma general que prohíbe el abuso del derecho o, de no existir una norma general, los principios generales del derecho como la buena fe y las buenas costumbres. El abuso del derecho se manifiesta en la desviación del fin inherente al derecho, para la cual fue incorporado en el ordenamiento jurídico. No siendo relevante la intención del sujeto que lleva a cabo la conducta abusiva.

d) En cuarto lugar, se constata que la conducta irregular y antisocial del titular del derecho subjetivo produce un daño a un interés ajeno. Es decir, una lesión, un menoscabo real en lo que concierne al interés relacionado con el patrimonio de una persona. Sin embargo, no es necesario que se verifique el daño pudiéndose producir otras consecuencias, no sólo la indemnizatoria.

### **3.3. Fraude a la ley<sup>13</sup>**

**3.3.1. Definición.** Para definir al fraude a la ley se debe distinguir primero entre las dos maneras del infringir el Derecho. De un lado, la norma jurídica puede infringirse abiertamente, es decir, a través de un acto o serie de actos que tienden directamente a su infracción, quedando rota la estructura imperativa de la norma. Por otro lado, la conducta humana ha hallado un modo más hábil, e igual de reprochable, de infringir el Derecho. Esta forma no sólo no rompe, al menos en apariencia, la norma imperativa sino que se apoya en

---

<sup>13</sup> El Tribunal constitucional ha señalado que la figura del abuso del derecho recogida en el artículo 103º de la Constitución permite combatir tanto el abuso del derecho como el fraude a la ley, dentro del cual estaría el fraude tributario. En consecuencia, se es de la opinión que debido a que nuestro orden jurídico ha asumido como real la existencia de la figura del fraude a la ley. Se requiere su regulación con contenido directriz para leyes especiales.

otra norma para incumplirla. De ahí que esta forma de violación de la norma reciba el nombre de, infracción indirecta (Martín, 1967). El fraude a la ley personifica plenamente esta segunda forma de violar la norma legal.

El fraude a la ley “está constituido por todas aquellas conductas aparentemente lícitas por realizarse al amparo de una determinada ley vigente, pero que produce un resultado contrario o prohibido por otra norma tenida como fundamental en el disciplinamiento de la materia de que se trata” (Puig, 1957, p. 398). El fraude a la ley se relaciona así “(...) con aquellas situaciones en que para eludir una prohibición o una disposición imperativa se busca artificiosamente el amparo de otra ley” (Charrasquer, 2002, p. 43).

Así, el acto en fraude a la ley es un acto jurídico verdadero, dirigido a desplegar todos sus efectos para lograr la finalidad o resultado de otro acto legalmente prohibido. Es decir, se pretende alcanzar la finalidad de un acto prohibido por la ley con la ayuda de otro que no está expresamente prohibido, burlando así a la ley originaria. Existe así en el fraude a la ley una norma cuya aplicación se trata de eludir – norma de defraudada – y otra norma – norma de cobertura – que al menos en apariencia ampara los actos realizados para alcanzar los fines prohibidos por la primer norma (De Castro, 1985).

**3.3.2. Criterios para la determinación del fraude a la ley.** La doctrina ha señalado dos criterios para determinar la existencia de esta figura:

**3.3.2.1. Criterio subjetivo.** Un sector de la doctrina exige para configurarse el fraude a la ley la intención de burlar la norma, obteniendo así el resultado que la norma quería evitar. Para determinar su existencia se requiere una decisiva y patente voluntad de eludir el mandato imperativo de la norma legal, obviando la realización de su finalidad.

Consideramos que el criterio más adecuado para determinar si estamos ante un acto fraudulento es el objetivo, que se presenta cuando se pretende burlar la finalidad social, económica o política, por la que fue promulgada una norma legal. En este sentido, no importar



el conocimiento, o no, de las partes acerca de los fines de la norma, pues éstos, al igual que la norma misma, se deben presumir conocidos por todos.

**3.3.2.2. Criterio objetivo.** Otro sector de la doctrina expresa que la intención de burlar la ley no es necesaria para determinar el fraude a la ley, siendo solamente necesario constatar la elusión de la norma imperativa. Se sustenta esta posición en el hecho que la norma jurídica ha sido promulgada para su cumplimiento, siendo irrelevante si el agente tuviera, o no, voluntad de incumplirla.

**3.3.3. Elementos que configuran el fraude a la ley.** De Castro, (1985) señala que los elementos que configuran la existencia de fraude a la ley, son los siguientes:

a) Existencia de una ley defraudada. El elemento característico del fraude es de frustrar la finalidad de una norma, la cual no se infringe abiertamente, sino de un modo indirecto, alcanzando un resultado idéntico o equivalente al reprochado por la ley.

b) La existencia de una norma de cobertura. Los actos se realizan al amparo de una norma de cobertura, pero sólo en apariencia, para alcanzar unos fines que no son propios de ella y que están prohibidos por otra.

c) El acto en fraude a la ley persigue un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él. En la configuración del fraude tiene preponderancia la idea de considerar al ordenamiento jurídico como un todo, por eso es reputada fraudulenta la sumisión a una norma llevada a cabo con el propósito de obtener un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento.

d) La norma de cobertura en la que se ampara el acto, no le otorga suficiente protección. Dado que, si el acto se realiza al amparo de una norma que le otorga suficiente protección, se produce un conflicto de leyes – y no fraude a la ley – que se resolverá aplicando la ley de mayor jerarquía.

e) Elemento intencional. La doctrina no es pacífica en la aceptación del elemento intencional constituido por el propósito de eludir la ley o por el conocimiento del agente de la prohibición legal. Puesto que, parte de ella, señala que lo que se busca es sancionar el resultado prohibido infringiendo una ley, con la aplicación de la ley que se quiere evitar.

**3.3.4. Sanción al fraude a la ley.** Albaladejo (1991) explica, a propósito del precepto legal contenido en el artículo 6.4 del Código Civil Español<sup>14</sup>, que la sanción al fraude a la ley implica: a) que el acto a través del cual se pretendía lograr el resultado fraudulento, es nulo; b) que la consecuencia no es sólo la nulidad del acto fraudulento, sino que comprenderá también la aplicación de la norma que se pretendía eludir.

**3.3.5. Fraude a los acreedores.** El fraude a los acreedores es una especie del fraude a la ley. El fraude a la ley se caracteriza por la burla a una norma legal perjudicando los intereses superiores del estado. En cambio, en el fraude a los acreedores el daño se causa a un particular que es sujeto activo de una relación jurídica crediticia. La sanción al fraude a los acreedores es también la ineficacia del acto fraudulento, pero no la ineficacia que determina la nulidad como en el fraude a la ley, sino la ineficacia que equivale a inoponibilidad del acto fraudulento frente al acreedor. Inoponibilidad que se ejerce al través del remedio acción revocatoria o pauliana. En el fraude a los acreedores, también se da la utilización de una norma de cobertura que permite al deudor disponer de sus bienes para frustrar la posibilidad de que su acreedor pueda satisfacer su crédito mediante la ejecución de sus bienes conocidos. Resultando evidente que el deudor frustra los fines de otra norma, la que asegura a los acreedores el derecho a obtener la satisfacción de sus créditos, que se convierte en la ley defraudada (Peralta, 2006).

---

<sup>14</sup> Artículo 6.4 del Código Civil Español: "Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se consideraran ejecutados en fraude a la ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiese tratado de eludir".



### 3.4. Simulación

En principio el Código Civil define al acto jurídico como la manifestación de la voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas. En este sentido, es la voluntad manifestada por el sujeto la que está destinada a crear el acto jurídico. Si esta manifestación de voluntad se exterioriza conforme a la voluntad real de las partes, los actos que pretenden celebrarse tendrán validez y eficacia. No obstante, cuando en la declaración de voluntad es sólo aparente, sin que se quiera manifestar una voluntad real o cuando en la declaración de voluntad aparente oculta una voluntad real, se produce una formación anómala del acto y estamos ante la simulación del acto jurídico (Torres 1998).

**3.4.1. Definición.** Torres (1998) menciona que existe simulación cuando las partes, con el fin de engañar a terceros, establecen un acuerdo para crear un acto jurídico mostrando una declaración de voluntad aparente y que, por tanto, no producirá efectos jurídicos entre ellas; ya sea porque la voluntad real no coincide con la voluntad declarada o porque se pretende ocultar la verdadera naturaleza del acto. Así, la simulación es un acuerdo por el cual las partes emiten una declaración no real para producir, con fines de engaño, la apariencia de un acto jurídico que no existe o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo.

**3.4.2. Elementos de la simulación.** Torres (1998) menciona que para que haya simulación se requiere de dos elementos:

a) Acuerdo simulatorio. Tiene que haber fundamentalmente un acuerdo de simular, es decir, es indispensable que exista un acuerdo expreso entre las partes respecto de tal propósito, lo cual significa que la simulación deberá siempre presentarse como una convención entre las partes.

b) Finalidad de engañar. Es en este elemento donde se ubica la esencia misma de la simulación: el propósito de engañar. En la simulación absoluta no hay voluntad, de las partes, de vincularse jurídicamente celebrando un acto jurídico sólo en apariencia. En la simulación

relativa las partes tienen la finalidad de vincularse jurídicamente mediante un negocio oculto, por lo que, aparentan celebrar un acto jurídico distinto del verdaderamente constituido.

**3.4.3. Tipos de simulación.** Torres (1998) respecto a los tipos de simulación señala que existen dos grandes clases: la simulación absoluta y la simulación relativa.

**3.4.3.1. Simulación Absoluta.** Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando en realidad no se constituye ningún acto verdadero<sup>15</sup>. Esta apariencia no corresponde con la realidad. El acto jurídico celebrado no producirá consecuencias jurídicas entre las partes, porque la finalidad en este supuesto es crear una apariencia de vinculación jurídica entre las partes. Entonces, la finalidad en la simulación absoluta es crear una situación aparente o fingida destinada a engañar a terceros.

**3.4.3.2. Simulación Relativa.** En la simulación relativa las partes aparentan celebrar un acto jurídico distinto del verdaderamente constituido<sup>16</sup>. El acto simulado es el acto aparente y el acto disimulado es el acto oculto a los terceros. La finalidad en la simulación relativa es ocultar un acto jurídico disimulado, distinto del acto simulado. Existiendo en la simulación relativa dos negocios jurídicos: a) Negocio simulado como aparente y fingido b) Negocio disimulado como oculto y real. Este negocio disimulado – oculto y real – vincula a las partes produciendo efectos entre ellas, siempre que concurren los requisitos de validez y no perjudique el derecho del tercero. De producirse un perjuicio a un tercero se tutelará el interés del tercero haciendo prevalecer la realidad (negocio disimulado) sobre la apariencia (negocio simulado).

**3.4.4. Efectos de la simulación.** En el caso de la simulación absoluta el acto simulado es nulo cuando una de las partes pretenda exigir el cumplimiento del acto simulado – pues las

---

<sup>15</sup> El artículo 190° del Código Civil expresa: “Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo.”

<sup>16</sup> El artículo 191° del Código Civil menciona: “Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero.”



partes han creado sólo una apariencia teniendo como voluntad real la de no quedar jurídicamente vinculadas – o cuando este perjudique a terceros<sup>17</sup>. Implicando la sanción de nulidad que el saneamiento por confirmación es inadmisibile. La nulidad opera de pleno derecho. Sin embargo, las partes, o los terceros interesados, pueden pedir al juez que mediante una sentencia declare que el acto es nulo (Taboada, 2002).

En cuanto a la simulación relativa, en líneas anteriores, hemos señalado que plantea la existencia de dos actos presumiblemente distintos: el acto simulado y el acto disimulado. En cuanto al acto simulado, en tanto que no recoge voluntad negocial alguna, es siempre nulo. En tanto el acto disimulado – oculto y real – es anulable sólo si perjudica el derecho de un tercero<sup>18</sup> o cuando concurren los elementos esenciales, pero adolece de algún vicio. A la anulabilidad del acto simulado necesariamente debe ser declarada por el juez. La sentencia tendrá efectos retroactivos al momento de la celebración desapareciendo los efectos producidos. Sin embargo, el acto anulable por simulación relativa sí puede ser confirmado (Taboada, 2002).

### 3.5. Diferencias entre el abuso del Derecho, el fraude a la ley y la simulación.

Ahora, es necesario destacar las diferencias existentes entre el abuso del derecho, el fraude a la ley y simulación, pues se trata de figuras autónomas bien delimitadas, como elementos propios y efectos diversos:

Abuso del derecho	Simulación	Fraude a la ley
En la conducta abusiva se ejerce una situación jurídica subjetiva de poder.	En la simulación se altera el objeto del acto jurídico utilizando las normas jurídicas.	En el fraude la ley los actos son realizados al amparo del texto de una norma legal (norma de cobertura).

<sup>17</sup> El artículo 193° del CC. señala que la acción para solicitar la nulidad del acto simulado puede ser ejercida por cualquiera de las partes o por tercero perjudicado, según el caso. Así mismo, el artículo 219° inc. 5 en el que se plantea como causal de nulidad a la simulación absoluta, indicando que es nulo el acto que adolece de simulación absoluta.

<sup>18</sup> Respecto a la sanción de la simulación relativa, el artículo 221° del CC, inciso 3) establece que el acto jurídico es anulable: por simulación, cuando el acto real que lo contiene perjudica el derecho de tercero.

La situación jurídica subjetiva se ejerce de manera antisocial-irregular.	En la simulación se aparenta celebrar un acto jurídico o se oculta uno real.	Los actos basados en una norma legal son lícitos en apariencia que eluden otra norma.
El abuso del derecho se lesiona un interés legítimo no protegido por una norma jurídica específica	En la simulación se lesiona derechos de terceros protegidos por una norma.	El fraude a la ley lesiona un deber impuesto por una norma legal que no es respetado.
En el abuso del derecho existe una norma general anti abuso que se incumple.	En la simulación se vulnera el principio de seguridad jurídica en las contrataciones.	En el fraude a la ley existe una norma jurídica de carácter prohibitivo o imperativo que es eludida (norma defraudada).
Los criterios para determinar el abuso son el ejercicio anormal o antisocial del derecho subjetivo no siendo necesaria la intención del sujeto.	El criterio para determinar la simulación es la intención del sujeto de engañar a terceros.	El criterio para determinar el fraude a la ley es la intención del agente de eludir o burlar la ley. Y el hecho objetivo de evitar que la ley reciba aplicación.
Tiene como efecto la cesación del acto abusivo.	Tiene como efecto la nulidad del acto simulado y la anulabilidad del acto disimulado.	Tiene como efecto la aplicación de la norma que se pretendía eludir.

Hasta ahora hemos estudiado las figuras de abuso del derecho, fraude a la ley y simulación, figuras que en nuestro ordenamiento jurídico y en la doctrina están bien delimitadas y que tienen sus propios efectos. Este desarrollo previo ayudará más adelante a entender cómo se instrumentaliza el abuso de la responsabilidad limitada en la sociedad anónima y la utilización fraudulenta de autonomía formal de la sociedad para defraudar a la Administración Tributaria. Pero, antes explicaremos qué se entiende por abuso de la

responsabilidad limitada en la sociedad anónima y utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad.

### **3.6. Abuso de la responsabilidad limitada**

**3.6.1. La responsabilidad limitada: situación jurídica de poder atribuida a los socios de la sociedad anónima.** En principio, debemos señalar que cada socio está obligado frente a la sociedad por lo que se haya comprometido a aportar al capital. Constituyendo el conjunto de los aportes de los socios, el capital social de la sociedad. Estos aportes pueden ser de dos clases: dinerarios, en dinero; y, no dinerarios, en bienes corporales o incorporeales susceptibles de valoración económica o servicios, que deben ser pagados en el momento que estipula la Ley General de Sociedades<sup>19</sup>.

Ahora, en la sociedad anónima sólo pueden ser objeto de aportes al capital social los bienes o derechos susceptibles de valoración económica, no se admite el aporte de servicio por parte de los socios. Estos aportes conforman así el capital social. Este, a su vez, es representado en acciones nominativas del mismo valor, cada una de las cuales es una parte alícuota del capital social. De acuerdo a esta representación, el capital social viene a ser la suma del valor nominal de las acciones. En este orden de ideas, dentro de una sociedad anónima, el socio adquirirá la titularidad de acciones representativas del capital social, de acuerdo a los aportes que haya realizado.

Por otra parte, doctrinariamente, se ha determinado que “(...) el término acción puede tener las siguientes tres acepciones: (i) acción como parte alícuota del capital; (ii) acción como conjunto de derechos y obligaciones, y; (iii) acción como título y como bien mueble” (Díaz, 2011, p. 236). En primer lugar, la acción como parte alícuota del capital, significa que cada acción representa una parte del capital social; así cada acción expresa el mismo valor nominal, por eso, la suma del valor nominal de todas las acciones debe coincidir con la cifra del capital social. En segundo lugar, se entiende a la acción como un conjunto de derechos y

---

<sup>19</sup> Artículos 22°, 23°, 24°, 25°, 26° de la Ley General de Sociedades.

obligaciones; desde este punto de vista la acción se entiende como el conjunto de derechos y obligaciones de la condición jurídica de socio. En tercer lugar, la acción es considerada como un título valor y un bien transferible que da derecho a participar de los resultados de la sociedad; un documento transferible que prueba y certifica la condición de accionista y de los derechos que le corresponden (Díaz, 2011).

Para explicar el abuso de la responsabilidad limitada tomaremos la acepción de acción, entendida como el conjunto de derechos y obligaciones que otorga el status de socio. Así, la acción en este sentido, otorga a su propietario el status – condición jurídica – de socio.<sup>20</sup> Este estatus a su vez se exterioriza en deberes y derechos de carácter permanente, y relacionan al socio con la sociedad anónima (Hundskopf, 2013). En este sentido, la condición jurídica de socio se adquiere por la titularidad de acciones y “(...) la condición de socio representa en realidad un estatus de socio o sea la condición esencial previa de socio para el ejercicio de derechos y obligaciones frente a la sociedad” (Elías, 1999, p. 160).

Ahora bien, dentro de los derechos que le pertenecen al socio-accionista por su condición de tal, Hundskopf (2013), están los siguientes:

1. El derecho de limitación de responsabilidad, hasta el importe de la aportación.
2. Derecho al ejercicio del voto en las asambleas generales.
3. El derecho al dividendo acordado.
4. El derecho a impugnar los acuerdos ilegales que adopten las asambleas generales de accionistas.
5. Derecho a la opción preferente en los aumentos de capital.
6. Derecho al reparto en la liquidación de la sociedad.

Se aprecia que la responsabilidad limitada es un derecho o, utilizando un término más acorde con la dimensión social del ser humano, una situación jurídica subjetiva de poder

---

<sup>20</sup> La adquisición del status de socio que puede ser originaria cuando se suscriben las acciones en la constitución de la sociedad anónima, o en el aumento de capital, o sobreviniente, al adquirir acción producto de negocios jurídicos.

que se deriva de la adquisición del status jurídico de socio. Derecho de la responsabilidad limitada, por el cual, el socio de la sociedad anónima no responde personalmente por las deudas de la sociedad. Como ha quedado establecido en el artículo 51° de la Ley General de Sociedades, que señala: “En la sociedad anónima el capital social está representado por acciones nominativas y se integran por los aportes de los accionistas, quienes no responden personalmente por las deudas sociales (...)”. De esta manera, la responsabilidad limitada viene hacer una situación jurídica de poder atribuida únicamente a los socios de la sociedad anónima, en la que prima el derecho subjetivo de la limitación de la responsabilidad del socio frente a las deudas de la sociedad.

**3.6.2. Responsabilidad limitada como situación jurídica de poder.** En párrafos anteriores, se ha definido a la situación jurídica subjetiva como un conjunto de derechos y deberes que el ordenamiento imputa a un sujeto cuando asume cierto status. Además, se ha concluido que la responsabilidad limitada es un derecho o, utilizando un término más adecuado, una situación jurídica de poder atribuida únicamente al status de socio de la sociedad anónima. Ahora analizaremos por qué la responsabilidad limitada del socio, de la sociedad anónima, es considerada como una situación jurídica de poder.

Quiroga (2004), haciendo uso del esquema utilizado por Espinoza, menciona que la responsabilidad limitada es una situación jurídica subjetiva de poder, pues, se encuentra delimitada por un conjunto de atribuciones y limitaciones propias de las situaciones jurídicas subjetivas, con la particularidad de que prima el derecho subjetivo frente a los propios deberes. Estas atribuciones y limitaciones son las siguientes:

**a) Atribuciones**

- Actuación libre dentro de un marco lícito. El derecho de limitación de la responsabilidad del socio de la sociedad anónima se actúa en su curso normal cuando no tiene que responder personalmente por las deudas sociales. En este sentido, los acreedores de la sociedad anónima le imputan las deudas sociales a esta y no a los socios.

- Defensa del derecho para lograr su conservación o pacífico disfrute. Aunque no se haya previsto expresamente en el ordenamiento jurídico, el socio accionista puede exigir protección cuando se le pretenda considerar personalmente responsable por las deudas sociales de la sociedad anónima, en virtud del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva consagrado en el artículo 139° de la Constitución y en la norma III del Título Preliminar del Código Civil.
- Reducción de su contenido disponiendo de algunas facultades. Es un ejemplo, de la reducción de su contenido, la copropiedad de las acciones que restringe la actuación de los titulares en el ejercicio de sus derechos referidos a las acciones y, en consecuencia, del derecho de limitación de la responsabilidad.
- Renuncia dentro del límite del orden público y las buenas costumbres. Nada impide que el socio renuncie al derecho de limitación de la responsabilidad y hacer efectivo el pago de las acreencias de la sociedad anónima, pudiendo luego ejercer el derecho de repetición contra la sociedad.
- Transmisión inter vivos o mortis causa. La responsabilidad limitada sólo se configura dentro de la condición jurídica de socio que otorga la titularidad de acciones, por lo que, si se trasmite la acción también se trasmite en status de socio y la responsabilidad limitada contenida en ella.

## **b) Limitaciones**

### **b.1) Intrínsecas. Inherentes al derecho.**

- Irrenunciabilidad. En el caso del derecho de limitación de la responsabilidad sí se puede renunciar a este derecho.
- Abuso del Derecho. El derecho de la responsabilidad limitada, contenido en el artículo 51° de la Ley General de sociedades, no puede utilizarse de manera irregular de tal





forma que trasgreda el deber genérico de no causar daño en el ejercicio de un derecho contenido en una norma general anti abuso positivo o los principios generales del derecho, en caso no existiera esta norma.

- Buena fe. Todo derecho en su ejercicio debe observar el principio de buena fe.

La responsabilidad limitada se trata entonces de una situación jurídica de poder, que se deriva del status jurídico socio de la sociedad anónima, pues en ella prima el derecho subjetivo del socio accionista frente a sus propios deberes. Así, al ser la responsabilidad limitada una situación jurídica de poder es posible que sea utilizada de forma abusiva. En este sentido, Mispireta (2003) dice que: “(...) son los socios – y no la propia sociedad – los que en muchas ocasiones abusan del derecho subjetivo con el que cuentan, pues desvían los fines para los que les fue dada la posibilidad de formar una organización colectiva, con el objeto de obtener resultados antijurídicos” (p.66). Como veremos a continuación,

**3.6.3. Abuso de la responsabilidad limitada.** El abuso de la responsabilidad limitada consiste en la utilización irregular del derecho de limitación de la responsabilidad, que perpetra la violación del derecho de crédito de los acreedores de la sociedad anónima. El abuso de la responsabilidad limitada contraviene la función social-económica de la limitación de la responsabilidad, que fue instaurada en el ordenamiento jurídico con la única finalidad de que los socios, de la sociedad anónima, no respondan personalmente por las deudas sociales ante los acreedores, y no para burlar a los acreedores de la sociedad anónima.

Así, muchas veces, la limitación de la responsabilidad de los socios, de sociedades que otorgan este derecho, ha sido usada de manera irregular, lo cual ha sido ocultado por la ventaja que ofrece la incomunicación patrimonial de ambos. En la doctrina son innumerables los casos que se pueden presentarse en las diferentes ramas del derecho. Así, entre los casos más comunes, en que las personas que se asocian se escudan en la responsabilidad limitada para realizar actos maliciosos en su propio interés y en perjuicio de terceros, tenemos: la infracapitalización, los grupos económicos y empresariales, así como la confusión patrimonial o de esferas (Espinoza, 1995).

Ahora bien, el ejercicio abusivo del derecho de limitación de la responsabilidad puede descubrirse utilizando el siguiente razonamiento:

- a) La responsabilidad limitada, que parte de la existencia de la norma jurídica que la reconoce a favor del socio, se ejerce de modo irregular.
- b) El uso irregular de la responsabilidad limitada afecta el interés de los acreedores de la sociedad, al no estar regulada específicamente esta situación.
- c) Pese a no estar regulado específicamente, se transgrede una norma general que prohíbe el abuso del derecho, los principios generales del derecho y el fin inherente de la responsabilidad limitada.
- d) Descubierta el ejercicio abusivo de la responsabilidad limitada se pueden ejercer las acciones para que cese el uso abusivo y la atribución de responsabilidad a los socios que realizaron el abuso.

Así, el abuso de la responsabilidad limitada tiene como solución la negación de situación jurídica de poder de la responsabilidad limitada del socio, que tiene como consecuencia la imputación directa de responsabilidad de los socios, por las deudas sociales de la sociedad frente a los acreedores de esta, de comprobarse que realizaron actos abusando de su derecho a la responsabilidad limitada. Solución que se fundamenta en el no amparo del abuso del derecho.

### **3.7. Utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad**

**3.7.1. Facultad de constituir personas jurídicas.** Nuestro ordenamiento jurídico en el numeral 13 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú ha contemplado expresamente el derecho de asociación como un derecho fundamental de todo ser humano. Recogiéndose la facultad para que diferentes personas, sean naturales o jurídicas, puedan crear una organización que actúe con autonomía para la consecución de fines comunes sean lucrativos o no. En ese sentido, resulta claro que uno de los derechos subjetivos que le son inherentes a cualquier persona, desde que es tal, es la posibilidad de formar personas jurídicas, entre ellas sociedades, mediante las cuales pueda desarrollar actividades lícitas sin arriesgar el íntegro de su patrimonio.

No obstante, esta posibilidad que tienen las personas, sean naturales o jurídicas, de constituir personas jurídicas muchas veces ha sido utilizada fraudulentamente para eludir la ley, incumplir obligaciones contractuales y causar daño a terceros. Así, los controlantes internos (socios) de una persona jurídica se aprovechan del privilegio de la autonomía formal de esta institución para cometer actos fraudulentos contrarios normas de orden público y las buenas costumbres.

**3.7.2. Utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad.** En cuanto al fraude a la ley realizado a través de las sociedades, Serick ha manifestado que una norma legal puede quedar burlada con la utilización de la persona jurídica cuando los individuos a quienes la norma se dirige se ocultan tras ella; tanto si ya existía, como si sólo fue creada para tal fin, con lo que logran eludir una norma imperativa. Así por ejemplo, Serick señaló que el fraude a través de la persona jurídica podía presentarse en tres diversas modalidades: el fraude a la ley, lesión del contrato u otros casos de daño causados fraudulentamente a terceros (Dobson, 1991).

Boldó (2000), por su parte, señala que existe fraude a través de la persona jurídica cuando las personas, sean naturales o jurídicas, realizan actos a través de ella con la intención de burlar la finalidad que persigue un precepto legal imperativo. La norma defraudada



menciona que pueden ser un sin número de ellas, entre las que tenemos: las que regulan la prescripción, el derecho de retracto, el cumplimiento de obligaciones tributarias, etc. Siendo la norma de cobertura las que reconocen a la persona jurídica como sujeto de derecho distinto a sus miembros.

En el Perú, Carhuapoma (2011) ha definido la utilización fraudulenta de la persona jurídica como aquella situación en la cual los controlantes internos (socios) de la persona jurídica se aprovechan de los privilegios de esta institución para cometer actos fraudulentos, contrarios a las normas de orden público y las buenas costumbres. Es decir, se instrumentaliza a la persona jurídica utilizando disfuncionalmente su estructura formal para la comisión de un fraude a la ley, fraude contractual o daño a terceros.

A partir, de la casuística norteamericana, se puede identificar un sin números de casos de utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica: 1. Distracción de fondos de la sociedad para fines no corporativos; 2. Uso de la sociedad como mera pantalla para llevar a cabo iniciativas particulares; 3. Distracción de bienes y de fondos de la sociedad por o para un socio en fraude de acreedores, o manipulación de activos y pasivos entre sociedades para concentrar los activos en una y el pasivo en otra; 4. Uso de la sociedad como un subterfugio para llevar a cabo transacciones ilegales; 5. Constitución y uso de la corporación para asumir las obligaciones existentes pertenecientes a otra persona o entidad., 6. Constitución de una sociedad para incumplir obligaciones con los acreedores, etc. (Boldo, 2000).

Ahora bien, Carhuapoma (2011) sostiene, que el uso fraudulento del ente colectivo puede descubrirse utilizando el siguiente razonamiento:

- a) Observando que la conducta humana que se desarrolla al amparo de las reglas que rigen a la persona jurídica.

- b) Comparando si la conducta anterior está respetando la función social de la persona jurídica en el ámbito de las normas mínimas de convivencia, la buena fe, el orden público y las buenas costumbres.
- c) Si se comprueba la utilización fraudulenta de la persona jurídica, se sancionará a quienes quisieron instrumentalizarla para fines ilícitos y se aplicarán las consecuencias propias del fraude a la ley y la responsabilidad civil, según el caso.

En cuanto, a la solución en los casos de utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad, se debe eliminar el fraude, aplicando directamente los efectos de las normas legales que sean pretendido eludir e imputar responsabilidad a los controlantes interno (socio) que estuvieron de tras de los actos fraudulentos. Elías (1998) señala además que los jueces pueden disponer que se levante el velo societario, no sólo para revelar los hechos cometidos u ocultados por una sociedad sino también por los socios de esta. Evitando que se utilice la cobertura formal de la sociedad para defraudar a la ley o el interés de terceros. Así se conocerá la realidad oculta por la persona natural o jurídica bajo la pantalla de una sociedad o los actos realizados por la sociedad en fraude a la ley.

Ahora bien, debemos dejar constancia que el objeto de esta investigación son estrictamente los actos desplegados por los socios integrantes de la sociedad que en los hechos tiene el manejo administrativo, económico o financiero de la sociedad, o asumen un poder de dirección, o influyen de manera decisiva directamente en las decisiones de la sociedad <sup>21</sup>. Como dice Carhuapoma (2011) en dicho contexto, el poder efectivo del controlante interno aumenta pues los administradores o gerentes, conocedores de las facultades legales que tienen los socios, obedecerán las ordenes y directivas que les impartan, conociendo su poder decisorio en la marcha de la empresa, teniendo en cuenta su participación accionaria y sus

---

<sup>21</sup>La responsabilidad de los administradores de la sociedad está expresamente reglado en la Ley General Sociedades, por lo que no se desarrolla en este estudio.

relaciones sociales, políticas y amicales con el resto de miembros de la sociedad. Este controlante interno con poder real y efectivo es el que ninguna norma ha regulado<sup>22</sup>.

Hasta aquí se ha explicado en qué consiste el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica. En el siguiente capítulo estudiaremos el remedio para este tipo de conductas desde el punto de visto de la doctrina de la desestimación de la personalidad jurídica y las situaciones en la que se aplica. Así, se determinará si resulta aplicable en nuestro ordenamiento jurídico o si ya existen instituciones para hacer frente a la utilización al abuso de la responsabilidad limitada y a la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica.

---

<sup>22</sup> Véase, Carhuatocto H. O. (2011). La utilización fraudulenta de la personalidad jurídica en el ámbito laboral. Tesis para optar el título académico de Doctor en Derecho y Ciencias Políticas. Universidad Mayor de San Marcos. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Unidad de Posgrado. Lima, Perú.



## **CAPÍTULO IV**

### **DESESTIMACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA.**

#### **4.1. Desestimación de la personalidad jurídica**

**4.1.1. Origen.** Esta teoría tiene diversas denominaciones dependiendo del país en que nos hallemos, estas designaciones son las siguientes: rasgado del velo societario, levantamiento de la personalidad jurídica, allanamiento o inoponibilidad de la persona jurídica; doctrina del alter ego, doctrina de la identidad, disregard of legal entity, piercing the corporate veil, corrimiento de la personalidad jurídica, etc. Pese a ello se trata de la misma teoría con las mismas consecuencias jurídicas.

En cuanto a su origen, existe consenso en señalar que se origina en los Estados Unidos de Norteamérica a raíz de los diversos fallos jurisprudenciales. Disregard of legal entity o piercing the corporate veil es el nombre de esta doctrina en los países en que rige el Derecho anglosajón. Nace como una solución aplicada por los tribunales de Estados Unidos o Reino Unido para remediar situaciones de fraude y abuso realizadas por los socios a través de la instrumentalización de la sociedad comercial, así como a través de la utilización ilegítima de ciertos privilegios; por ejemplo, el de limitación de responsabilidad atribuida a cierta clase de sociedades. Los fundamentos sobre los que se sustenta la doctrina del desconocimiento de la entidad legal son los conceptos de equidad y fraude.

No obstante, la doctrina anglosajona – al ser Estados Unidos el lugar de origen de esta teoría – no se caracteriza por realizar grandes elaboraciones teóricas, sino más bien por aplicar reglas generales, principios de Derecho según el caso concreto particular, creando precedentes de observancia obligatoria. Por tal motivo, más adelante, analizaremos la obra del profesor alemán de la Universidad de Heidelberg, Rolf Serick, titulada “Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso del Derecho por medio de la persona jurídica”. En la que se plantea la posibilidad de la utilización de la doctrina del disregard of the legal entity en el sistema romano germánico.

**4.1.2. Concepto.** El jurista español De Ángel (1997) define al levantamiento del velo societario como:

(...) la técnica judicial consistente en prescindir de la forma externa de la persona jurídica y, a partir de ahí, penetrar en la interioridad de la misma, “levantar su velo” y así examinar los reales intereses que existen o laten en su interior. En suma, adentrarse en el seno de la persona jurídica (su substratum), para de ese modo poner coto a los fraudes y abusos que por medio del “manto protector” de la persona jurídica se pueden cometer (p.44).

Para Dobson (1991) la desestimación de la personalidad jurídica es el nombre con el que se conoce al remedio por el cual resulta posible prescindir, por un lado, de la forma jurídica societaria con que se halla revestido un grupo de personas, negando su existencia autónoma como sujeto de derecho frente a una situación jurídica particular, y; por otro, de la responsabilidad limitada de los socios de las sociedades de capital los cuales responderán de forma ilimitada por las obligaciones sociales, lo que no afectará la forma de la sociedad<sup>23</sup>, manteniéndose la existencia autónoma del sujeto de derecho. Este remedio se aplica cuando estamos ante el abuso de la personalidad jurídica<sup>24</sup>, que se produce, ya sea, abusando del privilegio de la limitación de la responsabilidad de las sociedades de capitales o, en otros casos, utilizando la forma jurídica de cualquier tipo de sociedad.

Ahora, en el caso de las sociedades que ofrecen el privilegio de la responsabilidad limitada – como en la sociedad anónima – puede ocurrir que se desestime su forma societaria

---

<sup>23</sup> La comunicación de la responsabilidad está presente en otras clases de sociedades como en la sociedad colectiva, en la que los socios responden de manera ilimitada y solidaria por las deudas sociales, lo que no afecta para nada la personalidad jurídica en esta clase de sociedad.

<sup>24</sup> En principio debemos precisar, como hemos sostenido, que la personalidad jurídica es el reconocimiento de la persona jurídica como sujeto de derecho. En este sentido, no se puede abusar de un sujeto de derecho, porque son objeto de abuso sólo las situaciones jurídicas subjetivas, resultando la utilización de esta terminología inapropiada. No obstante, siendo una teoría muy difundida utilizaremos dicha expresión, no sin antes señalar que se trata más bien de un término que abarca, por un lado, el abuso de la responsabilidad limitada y, por otro, la utilización fraudulenta de la autonomía formal societaria.

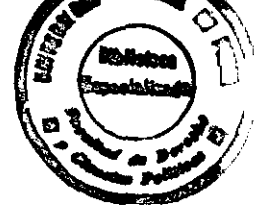


lo que conlleva necesariamente a la negación de la responsabilidad limitada. Pero no ocurre que la desestimación de la responsabilidad limitada de sus socios, produzca la extinción de la persona jurídica. Por esto, se dice que la desestimación de la personalidad jurídica produce dos efectos: la negación de la existencia de la sociedad como sujeto de derecho y la negación de la responsabilidad limitada de los socios de las sociedades de capital (Dobson, 1991).

En este punto, debemos aclarar que desde nuestro punto de vista la teoría de la desestimación de la personalidad jurídica a borda en realidad: el abuso de la responsabilidad limitada, que produce el remedio designado con el nombre de desestimación de la responsabilidad limitada, y; la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad, que es la causa de la solución denominada desestimación de la autonomía formal societaria. Estando el abuso de la responsabilidad limitada dentro del teoría general del abuso del derecho y la utilización fraudulenta de la forma jurídica social comprendida dentro del fraude a la ley.

**4.1.3. Levantamiento del velo corporativo en el derecho angloamericano.** Esta teoría nace en los Estados Unidos de Norte América con el nombre de disregard of the legal entity, conociéndosele también como pierce the corporate veil o lifting the corporate veil. El disregard of the legal entity – desentenderse de la entidad legal – no es precisamente una teoría ,sino un nombre para múltiples casos en los que, por varios fundamentos y características del Derecho anglosajón, se desestimada la personalidad jurídica de la sociedad.

Así, por ejemplo, sucedió en el año 1809 en el caso “Bank of the United States vs. Deveaux”. El Tribunal Supremo de los Estados Unidos, desde su inicio, había señalado que una sociedad es sólo una entidad legal, indivisible e inmortal, por lo que no podía ser juzgada por los tribunales federales. No obstante, la Constitución Federal, en su artículo 3, sección 2ª, limita la jurisdicción de los tribunales federales a las controversias entre ciudadanos de diferentes estados. El juez Marshall, con el objetivo de extender la jurisdicción de los tribunales federales sobre las sociedades, entendió que debía penetrar en la entidad social para ver a las personas individuales que componían la sociedad, por cuanto, la sociedad era una entidad legal y su existencia descansaba sólo en el reconocimiento de la ley. El juez Marshall manifestó que las partes de una controversia en la que intervenían sociedades eran los socios



y por ser ciudadanos de distintos Estados, los tribunales del fuero federal eran competentes para resolver (Boldó, 2000).

Este es uno de los clásicos ejemplos de la jurisdicción Norteamericana que trata el tema de levantamiento del velo societario o desconocimiento de la entidad legal. Por otro lado, para entender la doctrina del disregard of the legal entity, en el Derecho norteamericano, es necesario estudiar básica y esencialmente los pilares del Derecho Anglosajón que igualmente sostienen esta doctrina, esto son: la equidad y la represión al fraude.

**4.1.3.1. La Equidad en el Derecho angloamericano.** La Equidad en el Derecho anglosajón, en un inicio, más que un conjunto de principios o un sistema jurisprudencial, era una jurisdicción<sup>25</sup>. Así, la Equidad nació como una institución complementaria a la de los Tribunales del Common Law para solucionar situaciones, que este último, fue incapaz de resolver con la aplicación del Derecho común: conformado por la costumbre legal y su jurisprudencia. Por consiguiente, al no obtener justicia en los Tribunales del Common Law, los particulares recurrían directamente al Rey, quien delegaba en los cancilleres la labor de dar solución a la controversia de la manera más justa y equitativa. A esta nueva jurisdicción se le llamo Tribunal de Equidad (Gonzales, 2010).

La Equidad, con posterioridad se convirtió además en un sistema jurisprudencial originado por los fallos del Tribunal de Equidad. La Equidad, como sistema jurisprudencial pasó a ser parte del Derecho inglés, convirtiéndose en otra vía de creación del derecho. Así, nace el Derecho de equidad que comprende, además de la jurisprudencia, los principios generales de equidad o máximas de equidad, que impactaron en todo el sistema jurídico. Tales máximas de equidad<sup>26</sup> son sólo guías generales para la solución de las controversias que se

---

<sup>25</sup> La Equidad en el Derecho Inglés no se refiere estrictamente al principio de equidad como lo conocemos el Derecho romano germánico. La equidad en el contexto del derecho inglés significaba la facultad de decidir lo bueno y lo equitativo cuando no se podía hallar justicia en el Derecho del Common Law. Sin embargo, como hemos visto la Equidad abarco otros aspectos, no estrictamente el principio de equidad.

<sup>26</sup> Estas máximas no se refieren estrictamente al principio de equidad, sólo son guías para determinar la competencia de los Tribunales de Equidad o para resolver controversias en materia de equidad, entre las que podemos encontrar: 1. La equidad no tolera el agravio sin reparación judicial adecuada; 2. La equidad actúa in personam, es decir el derecho de equidad opera sobre las personas y no sobre las cosas; 3. La equidad atiende a la

presentan en la jurisdicción de la Equidad. Finalmente, en el sistema jurisdiccional inglés se produjo la unificación de los tribunales del Common law y los de Equidad, denominándose estos nuevos tribunales Courts of law, los que aplicarían el Derecho común y el de Equidad, primando en caso de conflicto o cuando el derecho común no dé una solución el Derecho de equidad (Gonzales, 2010).

En el caso de los Estados Unidos, la equidad también es la denominación que nombra tanto a la jurisdicción de Equidad como al derecho que se ha creado a partir de los fallos de los tribunales de Equidad. Por regla general el Tribunal de Equidad sólo puede asumir competencia frente a un caso cuando el Tribunal del Common Law no ofrezca amparo o cuando el amparo ofrecido sea inadecuado, de tal forma que, si no asume competencia sobre el caso, se produciría un daño irreparable. Así, la Equidad tiene una función accesoria, complementaria y sustitutoria. Los Tribunales de Equidad no pueden aplicar el Derecho de equidad a cualquier situación de hecho que se presente, sino sólo lo aplicará cuando no exista una solución adecuada en el Derecho común. Sólo así aparece la equidad (Dobson, 1991).

Ahora, en cuanto a la teoría del disregard of the legal entity, esta es una creación jurisprudencial de los tribunales de equidad en EEUU, por consiguiente, se le aplican las máximas y procedimientos de equidad. En el Derecho angloamericano la aplicación de esta teoría se limita a casos excepcionales, cuando el Tribunal del Common Law y el derecho común, ante el abuso de la personalidad jurídica, no ofrezca amparo alguno, o su amparo sea inadecuado, lo que podría producir un daño irreparable. Solamente en estos casos se puede acudir ante los tribunales de equidad para que sean estos quienes decidan desconocer a la entidad legal frente a los abusos cometidos a través de la personalidad jurídica.

En este sentido, para la aplicación de la teoría del disregard of the legal entity por parte de los Tribunales de Equidad en Estados Unidos deben tener en cuenta dos límites. El primero: su aplicación excepcional, es decir, el desconocimiento de la entidad legal debe realizarse con precaución para que no llegue a aplicarse a sociedades que no se han utilizado

---

intención más bien que la forma; 4. El que acude a la jurisdicción de la equidad debe tener la conciencia limpia; 5. La equidad presume la intención de cumplir una obligación, 6. La igualdad es equidad. etc.

para cometer fraude. El segundo: la imposibilidad de desconocer de la entidad legal en beneficio de los socios, ya que los beneficios de esta doctrina se atribuyen a los terceros que se vieron defraudados por la utilización instrumental de la sociedad.

**4.1.3.2. El Fraude en el Derecho angloamericano.** El uso del vocablo fraude en el Derecho angloamericano es común, en el Derecho común y el Derecho de equidad, siendo la noción de fraude más amplia en el derecho de equidad, y los remedios previstos por cada uno de ellos es diferente. No obstante, como es característica del Derecho anglosajón no existe un desarrollo doctrinario del fraude por lo que resulta difícil conceptualizar esta institución.

El fraude en el Derecho angloamericano resulta una expresión genérica de variadas formas debiendo ser considerado en cada caso particular conforme a sus propios hechos. Por tal razón, los tribunales se han conformado por establecer unas cuantas reglas generales para determinar su existencia y su remedio. Dejando que sean las circunstancias peculiares del caso las que formen la convicción del juez, para saber si están o no ante la presencia de un fraude (Dobson, 1991).

La noción de fraude en el Derecho angloamericano es muy amplia, comprendiendo los conceptos de: actos fraudulentos, la simulación y el dolo, conceptos que nombran en el derecho romano germánico instituciones totalmente diferentes. Así, entre las forma variadas de fraude en el Derecho angloamericano, tenemos: “Toda negociación injusta; todo acto positivo del que resulte una intención de engañar; el artificio por el cual una persona es engañada en su propio perjuicio; un acto voluntario y malintencionado dirigido a cometer un daño a los derechos de los terceros; las prácticas engañosas tendientes a privar o que efectivamente priven a otro de sus derechos por medio de alguna artimaña o un artificio contrario a las reglas de la honestidad común, el hacer aparentar un estado de cosas a una persona con quien se halla al momento presente o se hallará en el futuro en negociaciones, como si fuera la situación real, mientras se tiene conocimiento que el verdadero estado de cosas es otro” (Dobson, 1991, p. 140).



Se pueden distinguir en términos generales dos tipos de fraude en el Derecho angloamericano, nos referimos al fraude actual y al fraude construido:

a) Fraude actual. Consiste en la decepción, el artificio y el engaño intencionales. Requiere una directa operación de la mente e incluye todos los casos del empleo de la astucia, el engaño y el artificio, con el objeto de confundir al perjudicado. Requiere, asimismo, un hecho exterior positivo o negativo, sea algo efectivamente expresado, realizado u omitido por una persona, con el propósito de realizar lo que tiene conciencia que es un engaño. El fraude actual, también es denominado fraude positivo y requiere el engaño intencional, acaeciendo de tal manera que se convierta en un vicio de la voluntad (Villeda, 2006).

b) Fraude construido. Consiste en cualquier acto de omisión contrario a las obligaciones legales y deberes de equidad, o la violación a alguna relación de confianza depositada en alguna persona que es la que realiza el acto que resulta contrario a la buena conciencia y causa un perjuicio a otro. Nos hallamos en este caso frente a una pura determinación judicial, sin que en el caso se den los requisitos que el Derecho angloamericano exige para la presencia del fraude, por lo que se adopta un mecanismo ambiguo para evitar el enriquecimiento indebido de una persona en perjuicio de otra, aun cuando no exista el menor indicio de la presencia de actos intencionales para ello (Villeda, 2006).

En materia de fraude tienen competencia tanto los Tribunales del Common Law, como los Tribunales de Equidad. En el primer caso, serán competentes siempre que en el derecho común exista un remedio adecuado para la modalidad de fraude que se presente. Desde el punto de vista procesal, la carga de la prueba de la existencia de fraude corresponde al actor, admitiéndose para tal fin las pruebas directas no así los indicios. La reacción del Derecho común frente al fraude es principalmente negativa, es decir, el hecho fraudulento resulta en un acto anulable y no nulo, dándose a esta distinción el sentido que sólo puede ser declarado inválido a instancia de parte. No obstante, la noción del fraude que tiene el Derecho común es muy restringida, comprendiendo el fraude actual que corresponde a la caracterización del dolo, el fraude a la ley y la simulación en el derecho de origen romano germánico (Villeda, 2006).

En segundo lugar, será competente el Tribunal de Equidad ante el fraude cuando el Tribunal del Common Law no ofrezca amparo (es el caso del fraude construido) o cuando el amparo ofrecido sea inadecuado (en el caso del fraude actual o positivo), de manera que, si no asume competencia, se produciría un daño irreparable. En el ámbito procesal, en el Tribunal de Equidad corresponde al actor probar la existencia de fraude admitiéndose sin restricciones, a diferencia del Tribunal del Common Law, las pruebas de indicios. El derecho de equidad en relación a la solución del fraude tiene una visión afirmativa, es decir, si bien se puede dar nulidad del acto fraudulento, se puede hacer cumplir la ley o la obligación, transfiriéndose así lo ilícitamente, obtenido a quien en justicia le corresponde. Siendo la noción del fraude que tiene la equidad, es así más amplia que la que tiene el common law (Villeda, 2006).

La teoría del desconocimiento de la entidad legal en el derecho angloamericano es una construcción jurisprudencial que nombra al remedio para los diversos casos en los que sea utilizado abusivamente o fraudulentamente a la sociedad, remedio que tiene sustento en la equidad y el fraude. Al respecto, creemos que en el derecho romano germánico existen instituciones propias y bien delimitadas doctrinariamente que servirían de sustento para aplicar la desestimación de la autonomía formal de la sociedad o de la responsabilidad limitada, por lo que no es necesario recurrir a la costumbre legal y la jurisprudencia de un sistema jurídico distinto al nuestro. Estas figuras las hemos estudiado en el capítulo anterior y son el abuso del derecho y el fraude a la ley.

**4.1.4. Postura de Rolf Serick.** La obra del profesor alemán de la Universidad de Heidelberg, Rolf Serick, titulada “Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso del Derecho por medio de la persona jurídica” elaborada en el año 1955, constituye el primer estudio a profundidad de la doctrina de la desestimación de la personalidad jurídica en el sistema jurídico de origen romano germánico, siendo la obra que más influencia ha ejercido en la jurisprudencia y doctrina de diversos países.

Boldo (2000), para fraseando a Serick, sostiene que es totalmente posible la utilización de la doctrina del disregard of the legal entity en el sistema romano germánico, aunque con una finalidad semejante: la de penetrar a través de la forma de la persona jurídica.

Esta decisión de desestimar o no de la persona jurídica debe basarse en un análisis de la realidad y la verificación de la existencia de abuso al amparo de la forma de la persona jurídica, lo que no implica desconocer a la personalidad jurídica, sino negarla sólo en el caso concreto particular por falta de correspondencia con la realidad.

Serick (citado por Dobson 1991) elabora una regla fundamental que permite a travesar en el sustrato de la persona jurídica, que se enuncia así:

Cuando por medio de una persona jurídica se posibilita la burla a una disposición legal, una obligación contractual o se causa daños a terceros, existe abuso de la personalidad jurídica, sólo en estos tres casos puede alegarse que ha sido vulnerada la buena fe, ya que de lo contrario si se invocarán por distintas causas y continuamente la buena fe, se trastornaría el sistema de la personalidad jurídica (p.19).

Dobson (1991) señala esta regla fundamental, elaborada por Serick, teniendo en cuenta principalmente las construcciones del derecho angloamericano, se complementa con otras tres reglas, que son las siguientes:

a) Para desestimar a la persona jurídica no es suficiente alegar que tal remedio es suficiente para que se cumpla la ley o contrato determinado. Es necesario demostrar que se ha infringido la finalidad perseguida por la ley.

b) Cuando las normas jurídicas establecen pautas que tienen en cuenta valores específicamente humanos, o determinadas cualidades de éstos, entonces esos valores o cualidades son de aplicación también a las personas jurídicas.

c) Si la forma de la persona jurídica es utilizada para ocultar que en realidad existe identidad con las personas que intervienen en determinado acto, y, para que la norma jurídica se cumpla, se requiere que la identidad de los sujetos interesados no sea puramente nominal sino efectiva, entonces puede desestimarse la personalidad.

Para Serick el abuso de la personalidad jurídica podía presentarse en tres diversas modalidades: el fraude a la ley, violación una obligación contractual o lesión contractual y, por último, el daño a terceros con el recurso de la persona jurídica, que veremos a continuación:

1. Fraude a la ley a través de la utilización de la persona jurídica. La ley puede ser burlada con el abuso de la forma de la persona jurídica cuando, las personas que se han propuesto crearla o las que la integran una vez creada, se esconden tras ella para no cumplir un mandato legal prohibitivo o imperativo. La disposición prohibitiva o imperativa no parece directamente infringida por las personas a las que se dirige porque solamente llevan a cabo los actos que se querían impedir a través de la persona jurídica (Boldo, 2000).
2. Violación a una obligación contractual. Consiste en aquellas situaciones en las que, por medio de la utilización de la persona jurídica, se incumple un contrato como consecuencia de la autonomía formal de la sociedad y la de sus socios, ya sea, que fue creada después de la celebración para tal propósito o ya existía. Lo que sucedería, por ejemplo, si una de las partes estipulara contractualmente una obligación de no hacer y la incumple por medio de la sociedad constituida para ese propósito (Boldo, 2000).
3. Perjuicio a terceros. Existen casos que no pueden quedar incluidos en las categorías ya citadas de fraude de ley y violación de contrato, pero en los que también se causa perjuicio a terceros con la utilización de la persona jurídica.

Advertimos, que para Serick la concepción de la penetración de la persona jurídica es un tema que está dentro del abuso del derecho. Dentro del cual, para él, se encuentran inmersos el fraude a la ley, lesión contractual y daño a terceros. Aunque, como hemos visto, no desarrolla el tema del abuso del derecho propiamente dicho. No obstante, de este sector de la doctrina se pueden extraer reglas generales de aplicación exclusiva, cuando estemos frente a estos los supuestos, aunque resultan limitados.





#### **4.2. Aplicación y efectos de la desestimación de la personalidad jurídica**

La desestimación de la personalidad jurídica es de aplicación para una serie de casos de abuso de la responsabilidad limitada y fraude a la ley a través de la persona jurídica que se han presentado en distintos países; aplicándose en algunos de ellos conforme a las distintas jurisprudencias que han venido emitiendo sus tribunales y en otros, a través de un gran esfuerzo, mediante una construcción teórica particular.

El jurista argentino Dobson (1991), hace una clasificación de los casos a los cuales se aplica la doctrina de la desestimación en dicho país, la cual incluye: a) Casos en que el resultado de la acción produce el desconocimiento o la negación de la calidad de sujeto de derecho de una sociedad. Este es el caso al que llama desestimación propiamente dicha o absoluta; b) Casos en que el resultado de la acción intentada es la inoponibilidad o ineficacia de la sociedad o asociación frente a un acreedor dado. En estos supuestos, la calidad de sujeto de derecho se mantiene vigente en todos sus aspectos, pero esa calidad no es oponible a un acreedor en razón de circunstancias previstas por la ley, como en el caso de las acciones revocatorias; y c) Casos en que lo que se persigue es extender la responsabilidad por una deuda social, un socio protegido por la responsabilidad limitada, o a un tercero no socio. En estos casos, es excesivo hablar de desestimación de la personalidad.

Ahora, pasamos a analizar casos específicos, presentados en la doctrina comparada, en los que se podría aplicar la doctrina de la desestimación de la personalidad jurídica. Los supuestos que vamos a explicar muchas veces no son independiente entre sí, sino que podrían presentarse más de un supuesto en un caso concreto, por tal motivo, cuando se ha aplicado la desestimación, se produzcan los efectos propios de cada uno de dichos supuestos o de algunos de ellos simultáneamente. Estos supuestos de hecho son la infra capitalización, grupos económicos y confusiones de esferas o de patrimonios.

**4.2.1. Infracapitalización.** Previamente hay que explicar que un elemento esencial que caracterizan a las sociedad, en cualquiera sus formas societarias, es el capital social, principalmente en aquellas sociedades que otorgan el derecho de la limitación de la responsabilidad a los socios de acuerdo al valor de los aportes o acciones suscriptas. El capital

social está constituido inicialmente por los aportes de bienes de los socios y durante la vida de la sociedad por los aumentos de capital, el cual representa un pasivo de la sociedad frente sus socios. No obstante, figurar el capital social en el pasivo representa, también, una garantía patrimonial respecto a los terceros – en especial en las sociedades de capital donde los socios responden en forma limitada – debido al mecanismo legal de pago de una sociedad. Es decir, la sociedad no puede pagar la deuda por el capital social a los socios, sin que antes no haya finalizado de pagar las deudas que tenga con terceros acreedores. Así, el capital nos permite medir la solvencia del ente jurídico al momento de su constitución y nos indicaría la posibilidad de cumplir el objeto social propuesto por los socios (Elias, 1998).

Respecto a la infracapitalización – infrapatrimonialización<sup>27</sup> – de la sociedad comercial, Mispireta (2003) expresa que “(...) se produce cuando esta no cuenta con los medios económicos suficientes como para cubrir las Obligaciones que generen las actividades que realiza en el desarrollo de su objeto social, tomando como criterios para determinar esta situación el tipo de actividad de la organización colectiva, el riesgo creado en el desarrollo de dicha actividad y los volúmenes de operaciones comerciales o de obligaciones que pueda contraer la persona jurídica sobre la base de los documentos contables que maneje” (p.75).

Por otro lado, Massaguer (citado por Mispireta, 2003) ha sostenido que la infracapitalización se presenta como “un doble fenómeno relativo a la financiación de una sociedad de capitales por parte de sus socios: de una parte, la insuficiencia de los medios aportados por los socios en concepto de capital de riesgo para cubrir las exigencias financieras de la empresa social y, de otra, la sustitución de aportación de capital de riesgo por préstamos

---

<sup>27</sup> Mispireta ha señalado que si bien es el capital social de la sociedad la garantía mínima con la que cuentan los acreedores, es el patrimonio íntegro de la sociedad el que garantiza los créditos que esta adquiere frente a terceros, pues este se encuentra integrado por bienes que forman el capital social pero también con los bienes adquiridos por la sociedad durante su existencia que pasan a formar parte de su patrimonio. En este sentido, prefiere hablar de infrapatrimonialización de la persona jurídica, para hacer alusión a esta particular situación económica que atraviesa una sociedad, aunque como indica, la doctrina hace referencia en todos los supuestos a la infracapitalización de la persona colectiva.



efectuados por los socios a la sociedad, o mediante otras operaciones económicamente equivalentes” (p.76)

De lo anterior se desprende que en la doctrina se puede haber de dos tipos de infracapitalización siguiendo a Rippe y Costa (citados por Lisdero, 2001), estas son: primero, la infracapitalización material o sustancial que se presenta cuando los socios aportan un capital ínfimo a la sociedad por lo que se encuentra absolutamente privada de medios propios como ajenos para cumplir con el objeto social para el cual fue creada. Y segundo, la infracapitalización nominal o formal se da cuando la sociedad cuenta con recursos para realizar su objeto social, pero esos recursos no provienen de un capital social suficiente, sino que provienen de fondos ajenos o créditos, es decir, la financiación la dan de los socios o de terceros, en calidad de préstamos, adquiriendo la calidad de acreedores de la sociedad.

Mispirota (2003) menciona que para que exista la infracapitalización – infrapatrimonialización – material, bastará con el hecho de que las operaciones sean inmensas comparadas con la cobertura de riesgo por actividad que brinda el capital social. En cambio, en la infracapitalización – infrapatrimonialización – nominal no sólo basta que el capital social sea insuficiente sino que el patrimonio íntegro con el que cuenta la sociedad lo sea, y que se haya producido el financiamiento por parte de los socios y terceros.

Respecto a la infracapitalización nominal se puede diferenciar dos tipos de préstamos que pueden ser otorgados a la sociedad comercial por los socios: por un lado, los denominados créditos puente, que son los otorgados para ser destinados a superar una situación de iliquidez coyuntural de la sociedad y se pagaran tan pronto como se ha superado la situación de crisis. Estos créditos deben ser reconocidos como obligaciones que debe pagar la sociedad cuando haya existido una evidente necesidad para que sea otorgado y siempre que no resulten leoninas, pues no se han realizado de manera abusiva o fraudulenta, sino con la intención de continuar desarrollando las actividades propias de la sociedad (Mispirota, 2003).

Por otro lado, están los créditos denominados de refinanciamiento en los que la sociedad no atraviesa dificultades económicas ni financieras. Sin embargo, sus miembros

otorgan créditos con la finalidad de ampliar las actividades a las que se dedica, mejorar la calidad de sus productos o servicios, ampliar el mercado de ventas, ampliar el mercado de distribución, crear nuevas líneas de producción, modernizar los equipos o las estructuras con los que dispone, entre otras que impliquen un crecimiento de la empresa. Un préstamo en esta situación evidencia claramente la intención de no transferir definitivamente el patrimonio que es materia del crédito a la sociedad, lo que sí ocurriría si se realiza un aumento de capital. En consecuencia, la sociedad queda en infrapatrimonización en el perjuicio a los terceros acreedores de la sociedad que actúan de buena fe (Mispireta, 2003).

Así, Massaguer ( citado por Mispireta, 2003) menciona que “esta técnica de financiación de la empresa social libera a los socios del riesgo empresarial característico de la aportación de capital; únicamente les expone al riesgo de insolvencia propio de todo crédito, y ello con una matización que no puede pasarse por alto: su condición de insiders favorece su posición entre los acreedores, sea mediante la obtención de privilegios sobre los activos sociales para garantizar sus créditos, sea mediante su cancelación total o parcial con preferencia a los demás en cuanto se tiene la certeza de que el naufragio es irremediable” (p. 108).

Es entonces en la infracapitalización o infrapatrimonización, como dice Mispireta, en lo que a nuestro parecer, se abusa de la responsabilidad limitada que tienen los socios de las sociedades de capitales, para defraudar a terceros, de acuerdo a las consideraciones expuestas. Por otro lado, las soluciones que se pueden dar en caso presentarse la infracapitalización son variadas y es que las legislaciones, la jurisprudencia y la doctrina comparadas, han previsto diversos remedios para estos casos de desestimación de la personalidad jurídica.

Cabanellas de las Cuevas (citado por Mispireta, 2003), reconoce que “la capitalización insuficiente puede llevar a que se desestime la personalidad jurídica haciendo directamente responsables a los socios por las obligaciones de la sociedad; puede llevar a que las obligaciones de la sociedad frente a sus socios no sean reconocidas como tales, sino que se les atribuya el carácter de aportes de capital; y puede también conducir a que se desconozca a las obligaciones el carácter de tales, a los fines impositivos” (p.109). Para Massaguer (citado por



Mispireta, 2003), la solución sería “(...) la postergación de los créditos de refinanciación, hasta que cobren los acreedores que no se encuentran vinculados a la organización colectiva; de igual forma, opina que no se pueden ejecutar las garantías que hayan sido otorgadas en tanto no se satisfagan los créditos de terceros (p.109).

Para terminar, hay que señalar que la infracapitalización gira en torno a la formación de un capital suficiente y la legitimidad de la responsabilidad limitada de los socios ante la insuficiencia de dicho capital. En este sentido, la limitación de la responsabilidad limitada que gozan los socios de las sociedades de responsabilidad limitada tiene fundamento la protección de la inversión ante el riesgo que significa realizar actividades económicas. Pero este fundamento de la limitación la responsabilidad no tendría razón de ser y se pierde cuando la inversión es insuficiente, evidenciándose el abuso de la responsabilidad limitada de los socios.

**4.2.2. Grupos económicos.** Con grupos económicos, también denominados grupos empresariales o grupos de control, nos referimos estrictamente a las agrupaciones de sociedades comerciales<sup>28</sup>. Con una extensión más amplia Carhuatocto (2011) señala que “Un grupo de personas jurídicas lo constituyen dos o más personas jurídicas vinculadas por una relación de dependencia o coordinación y la existencia de una dirección unificada que las rige” (p.60).

Echaiz (2002) por su parte, expresa que un grupo de sociedades “(...) es un fenómeno derivado de la concentración empresarial, de naturaleza multiarticulada, constituido por dos o más sociedades jurídicamente autónomas, en el cual existe una dirección unificada destinada a la satisfacción del interés grupal y para lo cual se establecen relaciones de dominación-dependencia, las que importan el control ejercido por uno o varios sujetos

---

<sup>28</sup> Ejemplos notorios de grupos económicos en el Perú son: “El Grupo Backus & Johnston, Grupo Telefónica, Grupo Aje, Grupo Romero, Grupo CESCA, Grupo BBVA que cuenta entre sus subsidiarias al Holding Continental S.A. es una empresa que se constituye en abril de 1995. Tiene como subsidiarias al Grupo Continental y AFP Horizonte, Grupo Interbank y la lista de Grupos empresariales, en todos los sectores económicos en el Perú, es basta”. Véase en extenso, Carhuatocto H. O. (2011). La utilización fraudulenta de la personalidad jurídica en el ámbito laboral. Tesis para optar el título académico de Doctor en Derecho y Ciencias Políticas. Universidad Mayor de San Marcos. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Unidad de Posgrado. Lima, Perú, pp. 54 – 67.



dominantes (pudiendo ser alguna de las sociedades) sobre la sociedad o sociedades dominadas” (p. 2).

Ahora, entre las características más importante de los grupos económicos, tenemos las siguientes: 1. pluralidad de sociedades independientes, autonomía jurídica, al menos en la forma; 2. La existencia de una dirección unificada que es la que determina las políticas grupales en función de los intereses económicos establecidos por quienes tienen el poder de conducir; 3. Una relación de control o dominación (Echaiz, 2002).

La autonomía jurídica importa la existencia de una pluralidad de sociedades independientes. Es decir, cada sociedad que forma parte del grupo es un sujeto de derecho distinto a los demás; conservando su propio objeto, denominación, titular o titulares, plantel de trabajadores, personal administrativo y de gestión, cartera de clientes, etc. No obstante, esta autonomía jurídica puede ser materia de flexibilización. Podría darse el caso que las sociedades que integran el grupo compartan los mismos directores, gerentes y de hecho socios, o que todas en su denominación introduzcan cierto termino para identificarse como parte del grupo, o que ante la crisis económica de una sociedad otras del grupo le otorgaran créditos, o asumiesen sus deudas o parte de ellas (Echaiz, 2002).

La dirección unificada consiste en la adopción de las políticas grupales por parte de la sociedad dominante en función de los intereses económicos del grupo. Es decir, la sociedad dominante impondrá sus decisiones a las sociedades dominadas implicando que, el interés de la sociedad o sociedades dominadas incluido el interés de la sociedad dominante, está en función al interés que tenga el grupo económico (Mispireta, 2003). Así, “(...) el interés propio de cada sociedad queda sometido a los intereses del grupo expresados por la empresa o empresas dominantes” (Hundskopf, 2000, p.98).

En cuanto a los parámetros de la dirección unificada, Echaiz (2002) ha manifestado que estaría destinada a regular sólo las cuestiones más importantes relativas a la actuación conjunta del grupo. Estando la sociedad dominante facultada para intervenir en la ejecución de

las directrices generales que ella dispuso para que sean las sociedades integrantes del grupo quienes dispongan las medidas particulares de ejecución pertinentes.

Por último, la relación de control en los grupos económicos hace referencia a una situación de dominio de una sociedad sobre otra u otras, o la inversa, de sumisión o dependencia de una sociedad respecto a otra. De tal forma que, la sociedad (dominante o controlante) puede determinar el destino de otra sociedad (dominada o controlada). Esta capacidad de control en la cual se sostiene esta relación de autoridad- obediencia se basa, fundamentalmente, en los lazos o vínculos jurídicos, económicos, financieros, familiares, que se entablan entre las sociedades controlantes y las sociedades controladas (Carhuapoma, 2011).

En cuanto a los tipos de control, a través de los cuales se manifiesta el control en los grupos de sociedades, tenemos el control interno (de derecho y de hecho) y el control externo (de derecho y de hecho).

El control societario interno nace en la propia sociedad dominada, es decir, de la vinculación entre la sociedad dominante y la sociedad dominada, cabiendo dos manifestaciones de él: de derecho y de hecho. En el control interno de derecho estamos ante el control accionario o participacional dependiendo de la forma societaria que se adopte y se ejerce en razón de la titularidad de la mayoría de acciones o participaciones de la sociedad dominada. Es decir, la sociedad dominante posee la mayoría de las acciones con derecho a voto o puede nombrar o remover a la mayoría de los miembros del directorio o a los gerentes, presentándose el caso que los órganos de la administración en dos o más sociedades sean comunes (Echaiz 2002).

Por otro parte, el control interno de hecho es común en las denominadas sociedades de accionariado difundido, es decir, en aquellas empresas organizadas societariamente y que cuentan con gran número de titulares. Y se da a través de dos mecanismos que bien pueden llamarse control relativo y control administrativo.

El control relativo es frecuente cuando en una sociedad impera el fenómeno del ausentismo. Así, en las grandes sociedades se puede observar a los socios con ánimo de permanencia que dirigen la marcha social y los socios especuladores cuyo propósito es obtener una ganancia de la diferencia al revender sus acciones. Estos últimos se mantienen por lo general apartados por decisión propia de la gestión de la sociedad y, consecuentemente, son ausentes a las juntas que se celebran. Esto es aprovechado por los socios minoritarios quienes ante el ausentismo adquirirán posición mayoritaria entre los votantes y, por ende, el control necesario (Echaiz 2002).

En cuanto, al control administrativo este se refiere al control que poseen los órganos encargados de la administración de la sociedad, esto es: directores, gerentes y demás ejecutivos. Control que se debe al gran número de socios que hace casi imposible la adopción de acuerdos en temas fundamentales. Razón por la cual, generalmente los socios terminan aprobando lo decidido por los órganos administrativos, puesto que piensan que no hay alternativa viable y que la marcha de la sociedad no debe detenerse (Echaiz 2002).

El segundo tipo de control en los grupos de sociedades es el control externo que puede ser también de derecho y de hecho. Este tipo de control tiene origen eminentemente contractual.

“El control externo de derecho surge de la celebración de un contrato cuya finalidad principal, intrínseca o ex profesa es la dominación y el consecuente control, lo que hemos venido en denominar como contrato de dominación grupal. (...) En efecto, el vínculo contractual genera la relación de dominación-dependencia y conlleva al establecimiento, mediante cláusulas, de un comportamiento subordinado que la sociedad dominada deberá observar y acatar respecto al sujeto dominante” (Echaiz, 2002, p. 20).

En cambio, el control externo de hecho se presenta en la celebración de un contrato donde el control no es su propósito principal, sino un efecto secundario y derivado que aparece en la relación entre las partes. Usualmente, la doctrina ha coincidido en señalar que son figuras contractuales más asequibles a esta situación: el suministro, la concesión mercantil, la



licencia de marca y la franquicia. Dejando a salvo que estos contratos sólo son algunos entre muchos otros que generan control externo de hecho (Echaiz, 2002).

Ahora bien, a través de la formación de grupos económicos también se han presentado casos de abusos y fraudes a través de las sociedades que lo integran. Entre los intereses que pueden ser vulnerados, tenemos: el de los socios minoritarios, el de los acreedores y de los trabajadores. Esto debido a que es posible realizar transferencias patrimoniales entre las empresas del grupo con la finalidad de burlar sus derechos. Por último, también el interés del Estado puede verse perjudicado cuando la empresa controlante, o las empresas del grupo, realicen actos tendentes a defraudar al Administración Tributaria, evadiendo el pago de sus obligaciones tributarias.

El abogado neoyorkino Frederick Powell (parafraseado por Mistireta, 2003) señaló que para que exista responsabilidad por parte de la persona jurídica controlante dentro de un grupo económico debían cumplirse tres requisitos indispensables: 1) una situación de control; 2) una actuación ilícita o fraudulenta; y, 3) un perjuicio. Así mismo, menciona algunas situaciones que determinan que una sociedad que forma parte de un grupo económico esté siendo usada de manera instrumental, ellas son:

- a) La controlante y la subsidiaria tienen directores y funcionarios comunes.
- b) La controlante financia a la subsidiaria.
- c) El capital de la subsidiaria es manifiestamente inadecuado.
- d) La controlante paga los salarios y otros gastos o pérdidas de la subsidiaria.
- e) La subsidiaria no tiene actividades de importancia excepto con su controlante, ni otros activos que no fueron transferidos por aquélla.
- f) En la papelería de sus funcionarios la subsidiaria es descrita como un departamento o división de la controlante, o su actividad o responsabilidad financiera es referida a la de la controlante.
- g) La controlante utiliza los bienes de la controlada como si fueran propios.
- h) Los directores y funcionarios de la subsidiaria no actúan con independencia y en interés de ésta, sino que reciben instrucciones de la controlante en interés de esta última.

i) Los formalismos legales de la subsidiaria no son observados.

De toparnos con estos actos antijurídicos a través de la formación de grupos económicos, se presenta el escenario en el cual se podría desestimar algunas características de la sociedad comercial. Estamos hablando de la personalidad jurídica o la responsabilidad limitada, dado que, se habría traicionado los fundamentos en que se sustenta el reconocimiento de la sociedad como sujeto de derecho y el otorgamiento de la responsabilidad limitada. La principal consecuencia de la desestimación sería la extensión de la responsabilidad a las organizaciones controlantes por el uso o abuso, que se sustenta en la situación del poder corporativo. Pero de forma subsidiaria, es decir, en primer lugar se recurrirá a la sociedad directamente responsable y su patrimonio, de no alcanzar se acudirá a la sociedad controlante (Mispireta, 2003).

La consecuencia principal que se podría aplicar, desconociendo la diferencia patrimonial y la responsabilidad limitada de la sociedad, es la extensión de la responsabilidad. No obstante, los remedios de la aplicación del levantamiento del velo en los casos de grupos económicos pueden ser múltiples y se podría decidir entre; la nulidad o ineficacia de los actos anormales celebrados entre las personas jurídicas que integran un mismo grupo, indemnizar a los que resulten perjudicados por el abuso o fraude realizado a través de la sociedad; entre otras soluciones jurídicas que puedan ser solicitadas por el demandante o declaradas por el juez de oficio en defensa del orden público (Mispireta, 2003).

**4.2.3. Confusión de patrimonios o confusión de esferas.** Esta es una tercera forma en la que se presentan abusos y fraudes a la ley a través de la persona jurídica. Y se configura cuando el patrimonio de la sociedad y el de sus socios no puede distinguirse claramente; cuando es muy difícil diferenciar entre ambos sujetos de derecho, es decir, entre la sociedad y el socio; cuando se pretenda hacer creer a los terceros que se actúa o se responde a nombre propio, mientras quien actúa o responde es una persona o un patrimonio distinto. Así, la confusión patrimonial y confusión de esferas puede presentarse por ejemplo en sociedades de un solo miembro o en sociedades de favor constituidas a la par con testaferros (Mispireta, 2003).

Olivencia (Citado por Mispireta, 2003) hablando exclusivamente sobre la confusión de patrimonios, señala que esta situación se presenta cuando “aun apareciendo patrimonios distintos, titulados por personas diferentes, las facultades, derechos o potestades que el ordenamiento jurídico confiere al titular de un patrimonio se ejercitan de hecho, también o exclusivamente, por persona diversa de su titular jurídico, y cuando las consecuencias económicas de los beneficios o pérdidas experimentados por un patrimonio repercutan de hecho en otro distinto” (p.89).

La confusiones patrimoniales o de esferas se presentan con mayor frecuencia en los casos de sociedades formadas por un solo integrante<sup>29</sup>, pues es más factible que en dichos supuestos no se pueda distinguir exteriormente, ni a la persona que actúa ni los bienes con los que cuenta la sociedad. La división del patrimonio de la sociedad respecto al de los socios, es una de las bases sobre los que se forman las distintas relaciones jurídicas de los terceros con la sociedad. Por ello, cuando un miembro de la sociedad utiliza o dispone como propios los bienes de ésta, produciéndose confusiones patrimoniales, afecta el patrimonio que obra como garantía de los acreedores, creándoles así un perjuicio potencial.

Otra situación, que ha señalado la doctrina, en la que se puede presentar confusiones patrimoniales y de esferas es la constitución de sociedades en la que intervienen, a la par, testaferros, los cuales sólo se prestan para cumplir con el requisito de pluralidad de personas establecido en la ley para constituir una sociedad (Mispireta, 2003). Como sucede, por ejemplo, cuando existen dos socios y uno de ellos con el 99% de las acciones o participaciones y el otro con el 1 %. En este sentido, es importante determinar si estamos ante la existencia de testaferros, y por ello, ante una persona jurídica materialmente unipersonal.

Así, las confusiones patrimoniales y las confusiones de esferas se presentan como situaciones en las que se abusa o defrauda a los acreedores de la sociedad, y en ese sentido, la doctrina ha planteado diversas soluciones para eliminar los problemas que se presentan tanto

---

<sup>29</sup> En nuestro país el ejemplo de una sociedad conformada por un solo integrante es la figura de la empresa individual de responsabilidad limitada, que implica que una persona natural pueda crear una persona jurídica independiente en sus relaciones y sus responsabilidades, a fin de que realice actividades de carácter comercial.

en los casos de sociedades unipersonales como en las sociedades en la que intervienen a la par testaferros.

En los casos de sociedades unipersonales, como en la sociedad individual de responsabilidad limitada, existen previsiones legales para evitar las confusiones frente a terceros. Así, el titular responderá personal e ilimitadamente cuando la empresa no esté debidamente representada, cuando se hubiera efectuado retiros que no corresponden a beneficios debidamente comprobados, o si se produjera la pérdida del 50% o más del capital y no hubiera realizado aportes de capital que solucionen ese problema o no decide la disolución de la persona jurídica<sup>30</sup>. No obstante, estas previsiones legales no constituyen supuestos de la desestimación de la personalidad jurídica, pues la extensión de responsabilidad es la única sanción en esos casos, y no se requiere que exista mala fe por parte del titular, lo cual sí es necesario para aplicar la doctrina antes mencionada (Mispireta, 2003).

Así, la desestimación de algunas características de la sociedad, en los casos de sociedades unipersonales, resulta un complemento adecuado para la protección de los intereses de terceros que se relacionen con esta última y que se vean perjudicados por los actos antijurídicos que no sean sancionados por normas expresas. Los efectos que se producirían por la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, ante estas situaciones, serían: la extensión de responsabilidad patrimonial al miembro de la persona jurídica; la indemnización de los daños y perjuicios a los terceros; la nulidad o la ineficacia de los actos celebrados por la persona jurídica o por sus miembros; la incorporación de los miembros de la persona jurídica en el procedimiento concursal, entre otros (Mispireta, 2003).

Ahora bien, la aplicación de la desestimación de la personalidad jurídica en las sociedades en la que intervienen a la par testaferros, llamadas sociedades de favor, debe originar la responsabilidad personal por parte del miembro oculto y de los miembros aparentes de la misma. El ejemplo ya señalado es el de una sociedad anónima en la que un socio cuenta con el 99% de las acciones y el 1 % de las restantes se encuentra en manos de un testaferro

---

<sup>30</sup> Puede verse el artículo 41 de la Ley de las Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, Decreto Ley N° 21621.

que actúa en interés de la primera. Siendo la consecuencia la responsabilidad directa del socio que de hecho cuenta con la totalidad accionaria; siempre que hayan existido situaciones de abuso o de fraude a través de la persona jurídica y se hayan presentado confusiones patrimoniales o de esferas (Mispireta, 2003).

A modo de conclusión, se ha visto que la teoría de la desestimación de la persona jurídica, más que una construcción doctrina, es un remedio o una solución para varios casos de utilización abusiva y fraudulenta de la sociedad. Solución que en el Derecho anglosajón tiene su fundamento en los conceptos jurídicos de equidad y fraude<sup>31</sup>. No obstante, en el derecho romano germánico existen instituciones propias y bien delimitas doctrinariamente que servirían de sustento para aplicar la desestimación de la autonomía formal de la sociedad o de la responsabilidad limitada, por lo que no es necesario recurrir a la costumbre legal y la jurisprudencia de un sistema jurídico distinto al nuestro. Estas figuras las hemos estudiado en el capítulo anterior y son el abuso del derecho y el fraude a la ley. A modo de recuento, se ha analizado los casos específicos, presentados en la doctrina comparada, en los que se podría aplicar la doctrina de la desestimación de la personalidad jurídica, como son; la infracapitalización, grupos económicos y confusiones de esferas o de patrimonios. No obstante, la realidad puede verse superada y podrían presentarse cada vez más situaciones que ameritarían este remedio.

---

<sup>31</sup> Noción de fraude, muy distinta a la del derecho romano germánicos, desarrollada a través de sus precedentes vinculantes.



## **CAPÍTULO V**

### **EVASIÓN Y DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

#### **5.1 Fuentes de ingresos del Estado, gasto público y derecho tributario**

El Estado en el desarrollo de sus actividades con las que busca satisfacer las necesidades generales de la sociedad, llamase: salud, vivienda, educación, seguridad social, etc, y en el cumplimiento de otros fines que se ha planteado alcanzar, requiere de medios financieros para obtener los bienes y servicios que va a utilizar. Esta actividad financiera del Estado como consecuencia genera un gasto, denominado gasto público, por lo que, es necesario obtener ingresos para cubrirlos. Así, los ingresos del Estado, para realizar el gasto público, provienen de distintas de fuentes de recurso.

Las fuentes de recursos del Estado, atendiendo a su fundamento jurídico y al mecanismo utilizado para obtenerlos, según Zavala (1998) se pueden agrupar en las siguientes categorías:

- a. Actividad empresarial y patrimonio de Estado. El Estado obtiene ingresos propios como producto de la gestión o explotación de su patrimonio, como lo sería por ejemplo, los que obtiene por el pago de concesiones y los excedentes de las empresas públicas.
- b. Endeudamiento interno y externo. El Estado al ser una persona jurídica de derecho público obtiene ingresos al contraer obligaciones con terceros, sean personas nacionales o extranjeras u otros Estados que lo proveen de medios financieros, generándose la denominada deuda pública tanto interna como externa.
- c. Indemnizaciones favor del Estados. Ingresos que el Estado obtiene del ejercicio de la soberanía y que están relacionadas con su poder sancionador. Esencialmente hablamos de las multas y otras penas pecuniarias que el Estado impone a las transgresiones.

d. Tributos. El Estado obtiene ingresos del ejercicio de la soberanía que se refleja en la potestad de establecer tributos sobre las actividades que realizan los particulares. Siendo esta la más importante fuente de ingreso del Estado.

Vistas las fuentes de ingresos del Estado, podemos señalar que el gasto público es aquel que el Estado efectúa para satisfacer necesidades generales de la sociedad y para el cumplimiento de sus fines, comprendiendo por una parte el gasto operacional, es decir, lo que cuesta mantener la actividad de la estructura del Estado y por otra, el gasto en la inversión en obras sociales o de desarrollo. En este punto, el concepto de presupuesto público toma importancia pues en él se autoriza la previsión de los gastos que realizará el Estado en un año calendario y de los ingresos con los que contará para ello (Zavala, 1998).

Así, la Constitución Política del Perú en su artículo 77° respecto al presupuesto, señala: “La administración económica y financiera del Estado se rige por el presupuesto que anualmente aprueba el congreso. La estructura del presupuesto del sector público contiene dos secciones: Gobierno Central e instancias descentralizadas. El presupuesto asigna equitativamente los recursos públicos, su programación y su ejecución responden a los criterios de eficiencia de necesidades sociales básicas y de descentralización (...)”. En este sentido, el presupuesto público es el que autoriza el monto máximo de los gastos del Estado en el periodo de un año y prevé los ingresos necesarios para cubrirlos.

Ahora bien, de todas las fuentes de recursos del Estado, la de los tributos es la más importante, pues de ella provienen la mayor parte de los ingresos para el cumplimiento de sus fines. Así, en un Estado social y democrático de derecho como el que impera en nuestro país, la función constitucional de los tributos radica como ha sostenido Landa (2006), en “(...) por un lado, en permitir al Estado financiar el gasto público dirigido a cumplir con los servicios básicos que la sociedad requiere; y de otro, en la realización de los valores constitucionales como el de la justicia y solidaridad” (p. 39).

El tributo tiene entonces como finalidad propia la de proveer de ingresos al Estado para el cumplimiento de sus fines: la prestación de servicios públicos y satisfacción de necesidades sociales básicas. Así, se puede decir que no hay Estado sin tributo ni tributo sin Estado, pues los ingresos provenientes de tributos conforman la mayor parte de todos los ingresos del Estado, que sirven para cubrir las necesidades esenciales de los ciudadanos. Esta realidad, se ve reflejada en el Presupuesto Nacional de la República donde los ingresos que financian el presupuesto para el año 2015 provienen principalmente de los pagos que los contribuyentes (personas naturales o jurídicas), realizan por impuestos, las cuales concentran el 81% del total de recursos<sup>32</sup>.

Por último, como hemos señalado la más importante forma de obtención de ingresos del Estado para el cumplimiento de sus fines es el establecimiento de los tributos. Y justamente el cuerpo normativo que regula esta actividad es el Derecho Tributario. Así, esta rama del Derecho puede ser definida como “(...) como el conjunto de normas jurídicas que viene a regular el establecimiento de los tributos, los poderes, deberes y prohibiciones que los complementan” (Zavala, 1998, p. 6). Desprendiéndose de la definición expuesta las temáticas del Derecho Tributario, que son: a) El establecimiento del tributo; b) Los poderes en virtud de los cuales se establecen; y c) Los deberes y prohibiciones que recaen esencialmente en los particulares con respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias. (Zavala, 1998, p. 6).

## **5.2. El tributo**

Nuestro Código Tributario no ha definido el término tributo, por lo cual es necesario recurrir a la doctrina y la jurisprudencia para encontrar un significado. Así, Huamani (2009), define al tributo “(...) como la prestación pecuniaria obligatoria, derivada de la realización de un supuesto de hecho, establecida por la ley, y cuya finalidad es proporcionar recursos al Estado o entes públicos para cumplir con sus fines” (p. 31). Así mismo, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha definido al tributo “(...) como toda prestación en dinero que el Estado

---

<sup>32</sup> Fuente presupuesto nacional para el periodo 2015.



exige en el ejercicio de la potestad tributaria<sup>33</sup>, para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.<sup>34</sup>

De los conceptos anteriores de tributo se puede deducir las siguientes características: a) Es una prestación debida y obligatoria, por mandato de la ley. Es decir, no es una prestación voluntaria, sino que surge con independencia a la voluntad del sujeto quien tiene que cumplirla; b) Es una prestación cuyo cumplimiento se exige como consecuencia de la ocurrencia en la realidad del supuesto de hecho previsto en la ley, que da nacimiento a la obligación tributaria de la cual es objeto; c) El tributo implica una prestación generalmente pecuniaria o monetaria. Mejor dicho, se trata de una prestación cuyo objeto es dar una suma de dinero; d) El tributo tiene como finalidad propia proveer de ingresos suficientes al Estado para el cumplimiento de sus fines (Huamani, 2009).

Ahora bien, el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria, crea tributos que pueden ser impuestos, contribuciones y tasas. Esta potestad, modernamente de acuerdo a la constitución, es ejercida por: el poder legislativo que crea impuestos y contribuciones mediante ley; el poder ejecutivo, que por delegación de facultades, crea impuestos y contribuciones mediante decretos legislativo; aranceles y tasas a través de decreto supremo; los gobiernos regionales y los gobiernos locales crean contribuciones y tasas dentro de su jurisdicción a través de ordenanzas. De todos estos tributos el más importante que utiliza el Estado es el impuesto, porque de él proviene la mayor parte de los ingresos tributarios para el cumplimiento de sus fines: la prestación de servicios públicos y satisfacción de necesidades sociales básicas. Este es el motivo por el cual los sistemas tributarios establecen principalmente impuestos y por lo que en este trabajo sólo nos referiremos a los impuestos.

---

<sup>33</sup> La potestad tributaria es la facultad, otorgada por la constitución, para crear, modificar, suprimir y exonerar tributos, que tiene su sustento inmediato en el poder del imperio del Estado, en virtud del cual, el Estado impone, en interés de los ciudadanos, normas de obligatorio cumplimiento en el ordenamiento interno. Así, la potestad tributaria es una expresión o manifestación de la fuerza del Estado. Fuerza que no actúa libremente sino que está sometida al Constitución y a las leyes.

<sup>34</sup> RTF N° 5754-3-2002.

### 5.3. Impuestos

**5.3.1. Definición.** El impuesto ha sido definido por el Código Tributario como “el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado”<sup>35</sup>. Así mismo, podemos citar la definición de impuesto que da la Ley General Tributaria Española en el inciso c, del numeral 2 del artículo 2º: “ Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

**5.3.2. Características del Impuesto.** El impuesto, al ser una clase de tributo, comparte todas las características de este. Por lo que, corresponde señalar sólo sus característica propia, y son los siguientes: a) Independencia entre la obligación de pagarlo y la actividad que el Estado realiza con su producto, es decir, no origina una contraprestación directa al contribuyente; b) Su cobro se realiza a quienes realicen o sobre quienes recaigan las condiciones consideradas como generadoras de la obligación tributaria; c) Dichas condiciones deben consistir en hechos o circunstancias que sean idóneas para reflejar la capacidad contributiva<sup>36</sup>, por ultimo; d) El impuesto debe estructurarse de tal manera que las personas con mayor aptitud económica aporten más (Huamani, 2009).

**5.3.3. Clasificación de los impuestos.** Huamani (2009), expresa que para efectos de clasificar a los impuestos se han dado diversas clasificaciones:

-Una primera clasificación distingue a los impuestos en directos e indirectos. Dentro de esta clasificación, existen diversos criterios:

- a. Criterio económico de traslación o incidencia. El impuesto es directo cuando no puede ser trasladado y quien soporta la carga del impuesto es el que lo paga al

---

<sup>35</sup> Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

<sup>36</sup> La capacidad contributiva es definida como la idoneidad de un sujeto para hacer frente a las cargas tributarias, idoneidad expresada en diversas manifestaciones de riqueza.



acreedor tributario. Es indirecto si pueden ser trasladados, es decir, cuando se transfiere la obligación de pagar el impuesto al que no es sujeto pasivo.

- b. Criterio de exteriorización de la capacidad contributiva. El impuesto es directo cuando extrae el tributo de forma inmediata de las exteriorizaciones de riquezas del patrimonio o de la renta; e, indirectos cuando grava el gasto o consumo, o la transferencia de riqueza, manifestaciones mediatas de riqueza.

-Otra clasificación, atendiendo a si se afectan elementos objetivos o vinculados a la persona del contribuyente, es la clasificación en personales y reales:

- a. Son impuestos personales aquellos cuyo hecho imponible se describe en la norma reguladora del impuesto con referencia a una persona, es decir, el impuesto se identifica necesariamente en conexión a una persona concreta y determinada.
- b. Son impuesto reales aquellos en los que ella hipótesis de incidencia grava unos bienes, derechos y actividades, sin relacionarlos necesariamente con la persona concreta.

-Por último, atendiendo a la periodicidad una tercera clasificación los divide entre Instantáneos y periódicos:

- a. En los impuestos periódicos el hecho imponible se reitera y prolonga en el tiempo, así es necesario fijar una unidad de tiempo que permita cuantificar la prestación tributaria, por ejemplo, el Impuesto a la Renta.
- b. En los impuestos instantáneos no existe periodo impositivo para cuantificar la prestación tributaria, basta como la concreción del momento en que se devenga o nace la obligación tributaria, por ejemplo, el Impuesto General a las ventas, el impuesto a la alcabala.

En este punto, hay que señalar que esta investigación incide principalmente, pero no únicamente<sup>37</sup>, en los impuestos que han sido creados por el poder legislativo y el poder ejecutivo, por delegación de facultades, para el gobierno central, así también en los derechos arancelarios cuya administración es competencia de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, que es la Institución Pública Descentralizada del Ministerio de Economía y Finanzas, con personería de Derecho Público y con autonomía absoluta, que tiene por finalidad administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos para el gobierno central, con excepción de los municipales.

Así, de acuerdo a la normatividad tributaria y su ley de creación, luego de varias modificaciones normativas, la SUNAT tiene competencia en casi todos los tributos, entre los que tenemos ordenados, con excepción de los tributos municipales:

- Impuesto a la Renta.
- Impuesto General a la Ventas.
- Impuesto Selectivo al Consumo.
- Derechos Arancelarios.
- Impuesto a la Promoción Municipal.
- Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional.
- Impuesto a la transacciones financieras.
- Entre otros.

#### **5.4. Obligación Tributaria**

Ahora, se explicará lo referente a la obligación tributaria, que da lugar a un derecho de crédito tributario, y el deber de cumplir con cancelación de ese crédito. Así, como las partes

---

<sup>37</sup> Existen impuestos también creados por el poder legislativo y el poder ejecutivo pero a favor de los gobiernos locales, cuya administración por excepción es de su competencia. Además, de la competencia exclusiva que tienen sobre contribuciones y tasas. Competencia que es ejercida dentro de las municipalidades sean provinciales o distritales a través de una oficina denominada Dirección de Rentas o mediante un organismo público descentralizado. Entre estos impuestos tenemos: el Impuesto Predial, el Impuesto a la Alcabala, el Impuesto al Patrimonio Vehicular, etc.



que intervienen en esta relación jurídica, como nace y su forma principal de extinción. Es de vital importancia este punto porque nos permitirá diferenciar posteriormente entre las figuras jurídicas de evasión y elusión que se presentan en la etapa determinativa del impuesto y la defraudación tributaria que aparece en la etapa de recaudación del mismo.

**5.4.1. Definición.** La obligación tributaria se define como “(...) el vínculo jurídico cuya fuente es la ley, que nace en virtud de la ocurrencia de ciertos hechos que en la misma ley se designan y, por el cual, ciertas personas se encuentran en la necesidad jurídica de entregar al Estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas” (Zavala, 1998, p. 48). Por su parte, nuestro Código Tributario en el artículo 1º, expresa que: “la obligación tributaria, que es de Derecho Público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”.

Así, la obligación tributaria es una relación jurídica, establecida por ley, que nace como consecuencia de la realización del hecho imponible descrito es ella, en virtud de la cual una persona natural o jurídica, denominada deudor tributario, está obligada ante el Estado, llamado acreedor tributario, al cumplimiento de una prestación de dar una suma de dinero (tributo), que es exigible imperativamente.

**5.4.2. Características.** La obligación tributaria tiene identidad estructural con la obligación civil, pero también tiene diferencias sustanciales, y son las siguientes: a) la obligación tributaria es de Derecho Público, su contenido como su régimen jurídico queda al margen de la voluntad de las partes y es regulada por la ley en todos sus extremos; b) Es de naturaleza obligacional y personal, dado que, se establece entre el acreedor (sujeto activo, el Estado) y el deudor (sujeto pasivo, sea contribuyente o responsable); b) Es una obligación ex lege, pues surge por voluntad y mandato de la ley; d) Es una obligación que tiene por objeto una prestación de dar una suma de dinero, es decir, el tributo; e) Es exigible coactivamente (Huamani, 2009).

**5.4.3. Elementos.** La obligación tributaria, como toda obligación en general, tiene como elementos; los sujetos y el objeto:

- a. El sujeto activo. El sujeto activo de la obligación tributaria, llamado también acreedor tributario, es el Estado a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria.
- b. El sujeto pasivo. Denominado también deudor tributario es el que debe cumplir con la prestación, objeto de la obligación tributaria, como contribuyente o responsable.
- c. El objeto. En materia tributaria, el objeto de la obligación tributaria consiste en una prestación que es dar una cantidad de dinero (Zavala, 1998).

**5.4.4. Nacimiento de la obligación tributaria.** El artículo 2° de nuestro Código Tributario, prescribe: “la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como hecho generador de dicha obligación”. En este sentido, para que nazca la obligación tributaria deben concurrir dos elementos: i) Debe existir un presupuesto de hecho previsto en la norma, la descripción legal de un hecho al que se denomina hipótesis de incidencia; ii) y que este supuesto de hecho tributario se realice, materialice, acaezca en la realidad (se convierte en un hecho imponible), tal como se describe en la norma (Huamani, 2009). Así, sólo cuando se realiza o acaece la hipótesis de incidencia nace la obligación tributaria como tal.

**5.4.5. Acreedor y deudor tributario.** La obligación tributaria tiene naturaleza obligacional y personal, por tanto, está compuesta por un acreedor tributario, sujeto activo de esta, y un deudor tributario, como sujeto pasivo.

**5.4.5.1. Acreedor tributario.** Este siempre viene a ser el Estado, como sujeto activo del derecho de crédito tributario, con derecho a la prestación tributaria. No obstante, el Estado actúa principalmente por medios de órganos en sus distintos niveles de poder ejecutivo, el Código Tributario señala que son acreedores el gobierno central, los gobiernos regionales, los

gobiernos locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente (Huamani, 2009).

**5.4.5.2. Deudor tributario.** El deudor tributario resulta ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Y nombra a todas aquellas personas obligadas por la ley al cumplimiento de la prestación tributaria. Pudiendo ser deudores tributarios por deuda propia, también llamados sujetos pasivos principales (contribuyente), o; deudores tributarios por cuenta ajena, también llamados sujetos pasivos por deudo ajeno (responsable).

**5.4.5.2.1. Contribuyente.** Es el deudor tributario por cuenta propia, también denominado sujeto principal, aquel quien realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Así, el contribuyente es el obligado al pago del tributo a nombre propio expresamente establecido en la ley o señalado implícitamente en ella, por haber realizado el hecho generador o respecto al cual se ha producido el hecho generador.

**5.4.5.2.1. Responsable.** Es el deudor tributario por cuenta ajena, denominado también sujetos pasivos por adeudo ajeno. Es decir, es aquel que sin tener la condición de contribuyente debe cumplir la obligación atribuida a este. El sujeto pasivo que no habiendo realizado el hecho imponible o respecto al cual no se ha producido el hecho generador está obligado, por la ley, a cumplir a nombre propio la prestación tributaria que le corresponde al contribuyente (Huamani, 2009).

La responsabilidad solidaria tiene su fundamento jurídico de la obligación, en la obligación de asegurar o garantizar el pago de la deuda tributaria (idea de garantía del crédito tributario). Así nace “la figura del responsable tributario como sujeto obligado al pago de tributos, no porque se encuentre contemplado, en algún momento, en el presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria, sino porque tiene el deber de garantizar o asegurar el pago de la deuda del deudor principal ” (Rosas y Sáenz, 2006, 285). El fundamento jurídico de la obligación del responsable se encuentra, básicamente, en el comportamiento activo o pasivo imputable al responsable tributario cuando, colocado en la posición de garante de la deuda tributaria, no evita el incumplimiento de la deuda a cargo del contribuyente (Rosas y Sáenz,



2006). En este sentido, el responsable solidario es deudor tributario “junto con el” “al lado del” contribuyente, es decir, la totalidad del crédito tributario impago puede exigirse simultáneamente o alternativamente al contribuyente o a un tercero.

**5.4.6. Determinación de la obligación tributaria.** La determinación de la obligación tributaria es la actividad por la cual se constata el nacimiento de la obligación tributaria, la base imponible y el impuesto a pagar. Así, Guilianí (Citada por Humani, 2009) expresa que la determinación de la obligación tributaria “(...) consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación” (p. 210).

Ahora bien, de acuerdo al artículo 59° del Código Tributario, las formas de practicar la determinación tributaria atendiendo al sujeto que la efectúa son las siguientes:

- a) La autodeterminación: Aquí es el propio deudor del impuesto el que reconoce el acaecimiento del hecho gravado, la medida imponible – base imponible – aplica la tasa y, en definitiva, cuantifica el impuesto a pagar. En este sentido, el deudor tributario tiene el deber de liquidar el tributo y, una vez liquidado, de comunicar el resultado a través de la presentación de una declaración jurada.
- b) La determinación de oficio: Esta es realizada por la Administración Tributaria ya sea en casos en que la norma haya dispuesto supuestos exclusivos de determinación, por ejemplo, los arbitrios municipales. O cuando, por inicio de una fiscalización, se verifica que el deudor tributario no declara o no determina la obligación tributaria, o la determina y declara con inexactitud u omitiendo hechos imposables. Materializándose la determinación de oficio en una resolución de determinación.

En síntesis, la determinación de la obligación tributaria consiste en la individualización de los componentes de la obligación tributaria: sujeto pasivo, hecho



imponible, base imponible y cuantía del tributo. Verificándose, en la autodeterminación y en la determinación de oficio, la realización del hecho generador de la obligación tributaria, la base imponible y la cuantía del tributo. Constatando la Administración Tributaria, además, en la determinación de oficio, la identificación del deudor tributario obligado a pagar el tributo ya sea como contribuyente o responsable. No obstante, el deudor tributario está obligado a efectuar la determinación de la obligación tributaria y comunicarla mediante declaración jurada, dicha determinación no es definitiva estando sujeta a fiscalización posterior (Humani, 2009).

**5.4.7. Exigibilidad de la obligación tributaria.** Antes de explicar este punto, se debe señalar que el nacimiento, determinación, declaración y exigibilidad de la obligación tributaria (o mejor dicho de la deuda tributaria)<sup>38</sup> son hechos y etapas distintas. La obligación tributaria potencialmente nace con la realización o acaecimiento de la hipótesis de incidencia en la realidad, pero necesita de la determinación para ratificar que el hecho imponible ha ocurrido y, por lo tanto, que ha nacido la obligación tributaria. A su vez, determinada la obligación tributaria, el deudor tributario tiene el deber de declararla en las fechas establecidas en la ley. Finalmente, por lo general una obligación tributaria será exigible luego que se determine o venza el plazo para tal acto o venza el plazo para su pago.

Ahora, por la exigibilidad el acreedor tributario está legalmente facultado para exigir, al deudor tributario, el cumplimiento de la prestación, objeto de la obligación tributaria. O, como se ha dicho, facultado para exigir el cumplimiento de la deuda tributaria: tributo, intereses y multa, si la hay (Huamani, 2009). Así pues, en su artículo 3° nuestro Código Tributario establece que la obligación tributaria (deuda tributaria) tendrá carácter de exigible desde:

- El día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la determinación.

---

<sup>38</sup> Del artículo 3° del Código Tributario se deduce que la exigibilidad de la obligación tributaria es, por lo general, desde el día siguiente del plazo legal para determinar o pagar el tributo. Por lo tanto, si hablamos de “el día siguiente” ya se están computando interés de ley, por lo tanto, estamos no sólo ante una obligación tributaria sino ante una deuda tributaria.



- El día siguiente al vencimiento del plazo establecido para la determinación coincidente con el pago.
- El día siguiente al vencimiento de un plazo establecido para el pago, luego o posteriormente a su determinación.
- Dieciséis días después del nacimiento de la obligación tributaria.
- La oportunidad establecida en la norma tratándose de tributos que gravan la importación.

Como se observa, por lo general, una obligación tributaria será exigible luego que se determine o venza el plazo para tal acto, o venza el plazo para su pago. Teniendo en cuenta esto, de conformidad con el artículo en comentario, si se ha estipulado la autodeterminación de la obligación tributaria, es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo establecido por la ley o reglamento, para ese fin que eventualmente puede coincidir con la fecha de pago. Excepcionalmente, si se ha fijado la autodeterminación, y no se ha establecido plazo, será exigible a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación tributaria (Huamani, 2009).

Por otra parte, tratándose específicamente de tributos administrados por la SUNAT, para los cuales se haya establecido la autodeterminación, según el artículo en comentario, la obligación tributaria (deuda tributaria) será exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo estipulado en el artículo 29° del Código Tributario, o tratándose de tributos que grave la importación de bienes, en la oportunidad prevista en la norma que regula esa actividad. Así pues, este artículo regula el plazo legal máximo para el pago voluntario haciéndolo coincidir con el plazo para la realización de la respectiva determinación y el plazo límite para la presentación de la declaración jurada (Huamani, 2009).

Por último, cuando la determinación sea realizada por la Administración Tributaria<sup>39</sup> la obligación tributaria será exigible, de acuerdo con el numeral 2, del artículo 3° del Código Tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. Cuando la resolución de determinación no señala plazo para el pago de la deuda tributaria será exigible desde el décimo sexto día siguiente a la notificación (Huamani, 2009).

**5.4.8. Pago como medio de extinción de la obligación tributaria.** La obligación tributaria como todas las obligaciones, nace y se extinguen. No obstante, al ser una obligación con características propias, no todas las formas de extinción aplicables a la obligación civil le son aplicables. Así, en materia tributaria se dispone y regula expresamente cuales son las formas de extinción de la obligación tributaria, y de acuerdo al artículo 27° del Código Tributario, son las siguientes: 1) pago; 2) compensación; 3) condonación; 4) consolidación; 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa; y 6) otras que se establezcan por leyes especiales. De todas estas formas, el pago es el medio de extinción por excelencia, razón por la cual nos limitaremos a explicar en qué consiste esta forma de extinción de la obligación tributaria.

El pago en materia civil se ha definido como el modo normal de extinguir la obligación mediante el cumplimiento de la prestación, objeto de la misma. En materia tributaria, el pago implica, por parte del deudor tributario, el cumplimiento de la prestación tributaria consistente en una prestación de dar una cantidad de dinero. Así pues, cuando la obligación tributaria nace, como consecuencia de la realización o del acaecimiento del hecho imponible, queda establecido también el deber de realizar el acto de cumplimiento de la prestación tributaria. Comprendiendo el pago, tanto el cumplimiento voluntario como el forzoso a través de un procedimiento de cobranza coactiva (Huamani, 2009).

---

<sup>39</sup> El supuesto establecido en el numeral 2, del artículo 3° del Código Tributario, se refiere a la determinación realizada por la Administración Tributaria obligatoriamente establecida como deber de la administración por una norma legal. Aunque en la determinación facultativa producto de una fiscalización en la que se emite una resolución de determinación, también se aplica el mismo supuesto de exigibilidad.

En este punto vale precisar, que si el pago de la prestación tributaria (tributo) se efectúa dentro del plazo establecido de forma total se extingue la obligación tributaria produciéndose los efectos liberatorios para el deudor tributario. Por el contrario, si se realiza fuera del plazo no se realizará solamente ante el pago de la prestación tributaria, sino también la deuda tributaria (tributo, intereses y multas). En este sentido, el concepto de deuda tributaria, legalmente, es un concepto más amplio comprendiendo tanto la prestación tributaria de dar suma de dinero (el tributo en sí), las multas y los intereses moratorios (Huamani, 2009).

En cuanto al plazo para pago. El artículo 29° del Código Tributario ha establecido que, tratándose de tributos que administra o cuya recaudación es tuviera a cargo de la SUNAT, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

- Los tributos de determinación anual, que se devenguen al término del año gravable, se pagarán dentro de los tres primeros meses del año siguiente.
- Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensual, se pagaran dentro de los doce primeros días hábiles siguientes.
- Los tributos que incidan en hechos imponibles de realización inmediata se pagarán dentro de los doce primeros días hábiles del mes siguiente al nacimiento de la obligación tributaria.
- Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta, no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones, se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.
- Los tributos que graven la importación se pagaran dentro de las normas pertinentes.

Finalmente, debemos manifestar que el pago debe ser realizado por los deudores tributarios sean estos contribuyentes o responsable a nombre propio y, de ser el caso, sus representantes legales, judiciales u obligatorios. Así, también, puede ser realizado por terceros,

que son aquellos que no tiene la obligación de realizar el pago, pero siempre a nombre del deudor tributario.

**5.4.9. Facultad recaudadora de la Administración Tributaria.** La Facultad de Recaudación de la Administración Tributaria está regulada en el Capítulo I del Título II (Facultades de la Administración Tributaria) del Libro Segundo (La Administración Tributaria y los Administrados) del Código Tributario. Específicamente el artículo 55° del Código Tributario, que establece: “(...) es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos pudiendo, para tal efecto, contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero, así como de otras entidades para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquella”.

Recaudación, señala Tames y Gallego (Citado por Huamani, 2009) es “percibir por la hacienda pública las cantidades debidas por los contribuyentes por el pago de sus impuestos o tasas” (p.482). Así, la recaudación tributaria viene hacer la actividad o conjunto de actividades que tienen como finalidad el cobro de los créditos de naturaleza tributaria, es decir, el cobro del tributo y, de ser el caso, de la deuda tributaria.

Está claro que es la Administración Tributaria la facultada para realizar la recaudación del tributo o de la deuda tributaria, constituyéndose en el órgano de recaudación y control que va a llevar acabo la recaudación, para lo cual recurrirá a los mecanismos legales y administrativos necesarios para tal fin. Así, la recaudación no sólo se limita al percibimiento del pago voluntario del tributo a través de la Administración tributario o entidades del sistema financiero (Bancos, entidades financieras etc.), sino que además previamente se realizan actividades de gestión de recaudación que incluyen mecanismos y procedimientos para liquidar el tributo, registro y control de administrados, emisión de órdenes de pago, resoluciones de determinación y notificaciones (Humani, 2009).

Por otra parte, la recaudación tributaria comprende tanto las actividades tendientes al cobro del tributo voluntario y las actividades de cobro coactivo de la deuda tributaria, es decir, el procedimiento de cobranza coactiva de deudas exigibles en ese procedimiento. Por lo



tanto, la cobranza coactiva es otra facultad de la Administración Tributaria y se ubica, también, dentro de la facultad fundamental de recaudación.

Danos, (Citado por Humani, 2009), indica que mediante “el procedimiento de cobranza coactiva las entidades que forman parte de la administración pública persiguen el cobro forzoso de acreencias pecuniarias de derecho público, independientemente de la voluntad del obligado, estando facultadas para detraer del patrimonio jurídico del deudor bienes y derechos hasta la satisfacción de lo actuado” (p. 856). Teniendo este procedimiento como fundamento la presunción de legalidad de los actos de la administración y la prerrogativa de ejecución de oficio, por la cual, la administración puede hacer cumplir sus decisiones sin la ayuda de la autoridad judicial, y la naturaleza pública y coactiva de la obligación tributaria.

Así pues, ante la falta de cumplimiento voluntario de la prestación tributaria por parte del deudor tributario la Administración Tributaria tiene la facultad de efectuar la cobranza forzosa de la misma, siendo responsable de llevar el procedimiento el ejecutor coactivo con la colaboración de auxiliares coactivos enmarcando su actuación en las normas contenidas en el Título II del Libro Tercero del Código Tributario y la Resolución de Superintendencia de la SUNAT, que reglamenta el Procedimiento de Cobranza Coactiva respecto a los tributos que administra<sup>40</sup> (Humani, 2009).

En este punto y por último, debemos señalar cuándo es exigible una deuda en cobranza coactiva. Al respecto al artículo 115° del Código Tributario, ha establecido:

- La establecida mediante resolución de determinación o de multa notificadas debidamente por la administración y no reclamadas en el plazo de ley. Es decir, deudas que han quedado consentidas por haberse vencido el plazo para impugnar.
- La contenida en la Resolución de pérdida del fraccionamiento notificada debidamente por la administración y no reclamada dentro del plazo. En caso se efectúe la

---

<sup>40</sup> Las deudas tributarias cuyos acreedores sean los gobiernos locales, en caso de cobranza coactiva se regula por la Ley N° 26979 Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva.

disminuir su carga tributaria, por lo tanto, adoptará una decisión económica que contenga un procedimiento técnico que resulte más favorable y menos gravoso para él, dentro de la ley (Economía de opción)<sup>41</sup>. En este sentido, la ley tributaria no prohíbe el ahorro del impuesto que puede lograrse por medios lícitos que provee el legislador. Dado que, el ahorro del impuesto no es un propósito ilegítimo per se.

No obstante, no siempre la reacción del deudor tributario es lícita a la hora de procurarse una disminución de la carga tributaria. Por lo que, utiliza procedimiento fuera de la ley para evitar la generación del hecho imponible o para disminuir el pago del impuesto. Lo que conlleva la necesidad de diferenciar los mecanismos de ahorro tributario que son permitidos por el ordenamiento jurídico, de los que no lo son, así como a determinar los criterios que nos permiten identificarlos. En este sentido, la doctrina habla de elusión y evasión que es el tema que desarrollaremos a continuación; definiendo estas figuras, distinguiéndolas una de otra, precisando la etapa de la actividad tributaria en que se presentan, para posteriormente ver cómo se relacionan con la defraudación tributaria.

**5.5.1. Elusión.** El Diccionario de la Real Academia Española otorga al vocablo elusión el siguiente significado: [1. f. Acción y efecto de eludir]<sup>42</sup>. El Diccionario nos deriva al verbo eludir, cuyo significado es el siguiente: “(Del lat. *eludĕre*). 1. tr. Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Eludir el problema. Eludir impuestos”. En este sentido, la expresión elusión denota una acción la cual consiste en evitar la configuración de un hecho.

En materia tributaria, PIREs, señala que la elusión fiscal ocurre “(...) cuando se evita la ocurrencia del hecho imponible mediante el uso abusivo de formas y procedimientos jurídicos exorbitantes, cuyo único propósito es fiscal. El abuso anida en la utilización

---

<sup>41</sup> En la “economía de opción” se aprecia la existencia de una lista de varias opciones de ahorro fiscal que la propia normatividad tributaria ofrece a los sujetos pasivos, bien sea de manera expresa o también tácitamente.

<sup>42</sup> RAE. Diccionario de la Real Academia Española. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente página web: <http://lema.rae.es/drae/?val=elusi%C3%B3n>.

reclamación, dentro del plazo, la deuda será exigible si no se continúa pagando las cuotas del fraccionamiento.

- La establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa reclamada fuera del plazo, establecida para la interposición del recurso, siempre que no cumpla con presentar la carta fianza respectiva de acuerdo a lo dispuesto al artículo N° 137 del CT.
- La resolución no apelada dentro del plazo de ley o apelada fuera del plazo, siempre que no cumpla con presentar carta fianza respectiva de acuerdo a lo dispuesto al artículo N° 146 del CT.
- La establecida por Resolución del Tribunal Fiscal. Siendo exigible la deuda que ha sido confirmada mediante resolución de la referida entidad.
- La que conste en orden de pago notificada debidamente conforme a ley. La orden de pago resulta exigible coactivamente desde que surge efecto la notificación.

Habiendo desarrollado brevemente el tema de la obligación tributaria; su nacimiento, sujetos que intervienen, objeto, determinación, exigibilidad y extinción, así como la facultad de recaudación de la Administración Tributaria; corresponde pasar a explicar en el siguiente acápite el tema de la defraudación tributaria. Explicando previamente la evasión y elusión Tributaria, sus diferencias con la defraudación, punto en el que reviste vital importancia lo que se ha desarrollado hasta aquí.

### **5.5. Evasión tributaria**

La reacción jurídica del deudor tributario ante impuesto es una cuestión intrincada. Evitar la generación del hecho imponible, disminuir el pago del impuesto o no pagar impuestos, es un comportamiento antiguo y permanente al igual que la tributación y constituye un problema del Estado para el cual no se halla solución definitiva. La reacción del deudor tributario frente al impuesto, dentro del marco de la ley, es natural. El deudor tributario quiere



deliberada de una forma con el único fin de neutralizar los efectos tributarios que habría tenido el uso de la forma típica y adecuada, según el propósito perseguido por el sujeto pasivo”<sup>43</sup>.

Al respecto, en las XXIV Jornadas Latinoamericana de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario con fecha octubre de 2008 en la isla Margarita de Venezuela, al referirse al tema “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, se llegó a determinar a modo de conclusiones lo siguiente:

“PRIMERA. La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, [o en disminuir la carga tributaria]<sup>44</sup> a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.

SEGUNDA. La elusión constituye un comportamiento lícito y por tanto no es sancionable. Sólo corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas”<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> PIRES A. Mario J. Profesor de IDEPROCOP. Material de clases del Programa de Evaluación del Riesgo Tributario CENDECO – UNIMET. Este material puede ser consultado en la siguiente dirección web: <http://www.ideprocop.com/cursos/EVASI+C3%B4N,%20ELUSI+C3%B4N%20Y%20ECONOM+C3%ACA%20DE%20OPCI+C3%B4N.%20Mario%20Pires%20%5BModo%20de%20compatibilidad%5D.pdf>.

<sup>44</sup> Esta primera conclusión no fue aprobada por mayoría justamente porque comportamiento del obligado tributario consistente en disminuir la carga tributaria maliciosamente se denomina evasión y no elusión.

<sup>45</sup> XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>



Así pues, en la elusión no hay un quebrantamiento directo de la ley, sino, más bien, implica la celebración de actos jurídicos válidos y legales, pero que fueron llevados cabo sin la intención de generar los resultados que naturalmente les correspondía. Siendo estructurados de forma artificiosa o impropia respecto al ordenamiento jurídico, de tal forma que el único motivo por el cual fueron realizados de tal manera era evitar el nacimiento de la obligación tributaria. Por ello en la elusión fiscal siempre participan al menos dos normas jurídicas: una que el contribuyente usa para evitar el nacimiento de obligación tributaria (norma de cobertura) caracterizada por tener nula o baja carga fiscal y otra que deja de usar pues, de lo contrario, la obligación nacería (norma defraudada) caracterizada por una mayor carga fiscal (Ramos, 2014). En otras palabras, la elusión se instrumentaliza a través de la utilización de actos jurídicos válidos y legales pero realizados en fraude a la ley.

Un ejemplo de elusión sería el siguiente: Una persona natural **A** desea transferir en propiedad unas acciones a otra persona natural **B** (asumamos que el valor de las acciones del mercado es 100 y su costo computable 60). No cabe duda que esta operación normalmente debería instrumentalizarse mediante una compraventa. Sin embargo, con el fin de eliminar los efectos impositivos (impuesto a la ganancia de capital de 40), las partes deciden estructurar la operación de forma distinta. Así, realizan los siguientes pasos: Primero **A** transmite la propiedad de las acciones a **B**, a título gratuito mediante una donación. Luego **A** solicita un préstamo a una entidad bancaria por 100 y **B**, por su parte, se subroga en el pago de dicha deuda, convirtiéndose en el nuevo acreedor de **A**. Finalmente **B** condona la nueva acreencia a su deudor **A** (Ramos, 2014).

Como se observa en el ejemplo se han alcanzado, con una serie de actos, los mismos efectos jurídicos y económicos que los del negocio típico conocido como compraventa. En efecto, producto de la combinación de la donación, el préstamo, el pago en subrogación y la condonación, se ha alcanzado en forma indirecta el resultado que hubiera sido propio del contrato de compraventa, pero evitando que nazca la obligación tributaria. Es decir, se ha alcanzado en forma artificiosa el resultado que, normalmente, debía alcanzarse con otro negocio jurídico (compraventa). De modo que la razón por la que las partes han doblado sus esfuerzos contractuales es, en puridad, evitar que nazca la obligación tributaria.

Así, la elusión se presenta previamente al hecho imponible, pues tiene como finalidad que no nazca la obligación tributaria. Es decir, el comportamiento elusivo del obligado tributario consiste en evitar que el presupuesto de cualquier obligación tributaria se configure en la realidad. Teniendo como medios para alcanzar ese fin la utilización de formas y procedimientos jurídicos legítimos aunque en fraude a la ley. Por el contrario, “si el hecho imponible se produce, nace la relación tributaria y en ese momento hay un sujeto pasivo; y por lo tanto, si esté, sea directamente contribuyente o sustituto, cumple o no paga el impuesto, entonces nos encontramos ante un fraude [evasión] y en forma alguna ante la elusión” (Narciso, 1965, p.394).

En síntesis, la elusión tributaria es previa al hecho gravado y lo que pretende es justamente evitar la configuración de hecho imponible utilizando formas y estructuras jurídicas autorizadas instrumentalizadas en fraude a la ley, para que no nazca la obligación tributaria. En estricto sentido, se diría que quien elude la realización de un hecho imponible no lo realiza. Comportamiento en estricto no es ilícito. Corresponde a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho imponible para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.

**5.5.2. Evasión.** Al revisar el Diccionario de la Real Academia Española para la consulta del vocablo evasión se otorga el siguiente significado: [“(Del lat. *evasiō*, -ōnis). 1. f. Efugio para evadir una dificultad. 2. f. Acción y efecto de evadir o evadirse”]. El diccionario nos remite al verbo evadir, el cual tiene el siguiente significado: “(Del lat. *evadēre*). 1. tr. Evitar un daño o peligro. U. t. c. prnl. 2. tr. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista. U. t. c. prnl. 3. tr. Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes

En el ámbito tributario, Blumenstein (Citado por Guiliani, 1993) define la evasión como:

La disminución del impuesto resultante de determinada conducta del obligado y comprende tanto la sustracción simple de impuestos como la sustracción calificada o defraudación, pero excluye el

concepto de elusión, o sea, la utilización de las formas o estructuras jurídicas autorizadas, con el propósito de aliviar la carga tributaria (p. 680).

Así, la evasión, es definida como la reducción, diferimiento o eliminación de la obligación tributaria, que ha nacido válidamente por el incumplimiento o transgresión de la ley tributaria. Dicho de otro modo, la evasión se configura cuando se deja de pagar el respectivo tributo, de manera voluntaria y deliberada (dolosa)<sup>46</sup> a su acreedor fiscal, sabiéndose obligado al mismo, en consecuencia se incumple la obligación tributaria evadiendo el tributo. Así mismo, la evasión se configura cuando la conducta ilícita del deudor tributario consiste en la disminución total o parcial del monto de la prestación tributaria que realmente se debió pagar, mediante su ocultación a la Administración Tributaria que infringe disposiciones legales (Ramos, 2014).

La evasión puede instrumentalizarse como evasión pura o como simulación. La primera, implica una acción voluntaria del contribuyente de incumplir la obligación tributaria sin que, para ello, haya simulado una realidad distinta a la que haya efectuado. No importa en este punto la razón económica o moral que lleve a dicho sujeto a negarse a satisfacer su acreencia, sino únicamente que voluntariamente éste no la ha satisfecho y, en consecuencia, ha evadido el tributo<sup>47</sup>. La segunda forma de evasión dolosa es la simulación. Esta figura implica que el contribuyente disminuya total o parcialmente la obligación tributaria obteniendo una ventaja tributaria mediante la simulación de una operación inexistente (simulación absoluta) o la presentación de una operación distinta a la que en realidad se ha efectuado (simulación relativa). Esto implica estructurar actos, contratos o negocios que, en la vía de hechos, no se ejecutan como tales y que adolecen de vicios que afectan su validez, pero que son expuestos al fisco para reducir el pago del tributo (Ramos, 2014).

---

<sup>46</sup> Cuando el incumplimiento de la obligación tributaria es involuntario, la evasión es no dolosa, instrumentalizándose generalmente a través del error del contribuyente o su ignorancia sobre el contenido de las normas tributarias y, por lo tanto, no es sancionable penalmente, aunque sí administrativamente.

<sup>47</sup> Dentro de esta forma de evasión es comprendida la conducta objeto de esta investigación: deja de pagar en todo o parte el tributo, correctamente determinado, pero que se produce por causa del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía jurídica de la sociedad.

Un ejemplo de evasión sería el siguiente: Una Empresa minera **A** simula (simulación absoluta) arrendar un volqué a otra Empresa **B**, esta última utiliza la factura emitida para deducir el gasto en el Impuesto a la Renta y obteniendo un mayor crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas. No obstante, la Administración Tributaria repara el crédito fiscal del IGV y la deducción del IR, por operación no real a la Empresa **B** al comprobar que la operación no se realizó con los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194, no hubo contrato de arrendamiento, y no se efectuó la detracción correspondiente, en consecuencia se descosen el crédito fiscal del IGV y la deducción del IR, emitiendo la respectiva Resolución de Determinación y Resolución de Multa.<sup>48</sup> Como se observa en esta forma de evasión las facturas falsas son utilizadas por contribuyentes para acreditar e incrementar costo o gasto deducible reduciendo, así, la carga impositiva a favor del Fisco. Estas facturas sustentan operaciones inexistentes, gastos inexistentes, que lo único que logran es rebajar de manera considerable la base imponible del impuesto y por consiguiente disminuye el tributo que se debe pagar.

Otro ejemplo sería el siguiente: un contrato de arrendamiento con cláusula de opción de compra es usado para ocultar en realidad una compraventa (simulación relativa). Aquí el contrato de arrendamiento, con cláusula de opción de compra, es utilizado por el arrendador/vendedor para diferir el débito fiscal en la medida que el Impuesto General a las Ventas, se aplica tratándose de compra venta de bienes muebles, sobre el íntegro del valor de venta del bien, mientras que en casos de servicios se aplica sobre la retribución de cada cuota. Advertida esta situación por la Administración Tributaria, el acto es recalificado como un contrato de compraventa desconociéndose los efectos tributarios del acto aparente (contrato de arrendamiento con cláusula de opción de compra) para aplicar los efectos fiscales del acto real que se mantuvo oculto, es decir, se tendrá en cuenta la obligación tributaria nacida y su quantum como resultado de la compraventa<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> RTF N° 91517-2-2011.

<sup>49</sup> Véase RTF N° 372-2-2000.



En conclusión, la evasión tributaria se efectúa después del nacimiento de la obligación tributaria y en la etapa de determinación de la prestación tributaria objeto de esa obligación. La evasión es así una conducta ilegal y dolosa que se presenta después de que el hecho imponible ha tenido lugar, que tiene por finalidad transgredir las normas para poder disminuir, total o parcialmente, el monto de la obligación tributaria o simplemente dejar de pagarla de forma dolosa. Una vez explicado todo esto, acotamos que una nueva forma de evasión sería la que comprende el objeto de esta investigación: el dejar de pagar en todo o parte el tributo, correctamente determinado, pero que se produce por causa del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía jurídica de la sociedad, situación que se presenta en la etapa de recaudación de tributo como explicaremos en el último capítulo. En este sentido, para combatir la evasión se debe adoptar medidas preventivas para evitarla y hacer efectivo el pago de la deuda tributaria, en caso de producirse.

Finalmente, la evasión en general infringe las disposiciones legales de forma dolosa, por lo que es considerada como un delito conocido con el nombre de defraudación tributaria, por ello, resulta necesario dictar una norma penal autónoma que permitan además sancionarla eficazmente.

## **5.6. Defraudación tributaria**

El delito tributario, en su modalidad de defraudación tributaria, se encuentra regulado en el Título I de la Ley Penal Tributaria<sup>50</sup>, específicamente en el artículo 1º ss., y regula las conductas dolosas llegadas a cabo para incumplir las obligaciones tributarias, ya sea disminuyéndola total o parcialmente o dejándola de pagar. Conductas que se denominan y llegan a tipificar en el Derecho penal como delito de defraudación tributaria. La regulación de estas conductas como delito tributario obedece al hecho de trasgredir las normas tributarias de forma dolosa<sup>51</sup>; es decir con conocimiento y voluntad, y la gravedad que revisten; pues su

---

<sup>50</sup> Aprobada por Decreto Legislativo N° 813 y modificada por Decreto Legislativo N° 1114.

<sup>51</sup> Por el contrario, en el caso de la infracción tributaria, se aprecia que esta sólo debe verificar la comisión de actuaciones que tratan de hechos ilícitos leves, es decir, que no sean calificados como graves. En cuanto al dolo tratándose de infracciones tributarias este no tiene relevancia. De acuerdo a lo señalado por el texto del artículo 164º del Código Tributario es infracción

comisión perjudica la economía del país, toda vez que los tributos tienen como fin primordial obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

**5.6.1. Definición.** Bramont y García (1997) señala que el delito de defraudación tributaria “(...) consiste en la realización de uno o varios actos que tengan por fin dejar de pagar en todo o parte los tributos que se establecen en las leyes, perjudicando el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público” (p.415). Así mismo, Villegas (2001), expresa que “la defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendentes a sustraer, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos. Esas maniobras están intencionalmente destinadas a inducir en error a la autoridad para que la falta total o parcial de pago aparezca como legítima, y de allí la mayor gravedad de esta infracción, que se traduce en la mayor severidad de las sanciones” (p. 389).

De lo expuesto, se concluye que la defraudación tributaria en principio es un delito que consiste en engañar, utilizando actos o maniobras por parte del contribuyente o su representante, para burlar el pago del tributo que se debe. En ese sentido, para que se configure este delito se requerirá que exista al menos un tributo dejado de pagar o pagado parcialmente por las reducción dolosa del mismo.

**5.6.2. Bien jurídico protegido.** En la doctrina extranjera, especialmente en la española, existen dos posiciones respecto a cuál es el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria: por un lado, señalan que se trata de proteger el bien jurídico constituido por el patrimonio fiscal en cuanto a su intangibilidad (los ingresos públicos concretados en tributos) y por otro, al medio para su consecución (función o actividad administrativa tributaria, sistema de recaudación). Así, lo afirma Rancaño (1997), cuando señala que “el interés tutelado por la norma es la Hacienda Pública desde esa doble perspectiva: en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, es

---

tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el referido Código Tributario o en otras leyes o decretos legislativos.

decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permite dotar a aquélla de un contenido patrimonial” (p. 41).

En nuestro país, Paredes (2007) respecto al bien jurídicamente tutelado mediante el delito de defraudación, menciona que sería el “proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, resultando parcialmente válida la postura de algunos autores que consideran que el bien jurídico está representado solamente por la recaudación tributaria” (p. 45). Esta posición se confirma en la Exposición de Motivos de la Ley Penal Tributaria, al señalar que la defraudación tributaria “(...) afecta de manera significativa a la sociedad, por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos del Estado, imposibilitando que éste pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global.”

En este sentido, se observa que el delito de defraudación tributaria protege como bien jurídico el sistema o proceso de recaudación de ingresos y la realización del gasto público, toda vez que el sujeto que comete dicho delito pone en riesgo el financiamiento del Estado para la consiguiente prestación de servicios públicos a la sociedad.

**5.6.3. Tipo Penal.** Esta modalidad de delito se encuentra regulada en el Título I de la Ley Penal Tributaria, en el artículo 1º, como el tipo base:

“Artículo 1º. El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio<sup>52</sup>, engaño<sup>53</sup>, astucia<sup>54</sup>, ardid<sup>55</sup> u otra forma

---

<sup>52</sup> El artificio es aquella deformación mañosa de la verdad con la única finalidad de hacer incurrir en un error de apreciación, ya sea a través de ficciones, fingimientos, tretas, trampas, dobleces, disimulos o simulaciones.

<sup>53</sup> El engaño es entendido como la falta de verdad en aquello que se dice o se hace, con el único ánimo de poder perjudicar a otro, que sería el Estado. Esta conducta es siempre positiva porque se requiere una acción. Se observa entonces que es la mentira a sabiendas de que se dice una falsedad; no constituye en sí el error, sino que es faltar a la verdad.

<sup>54</sup> La astucia es la habilidad para engañar o lograr artificioosamente un fin.

<sup>55</sup> El ardid es el artificio empleado para el logro de un fin.



fraudulenta<sup>56</sup>, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.

Artículo 2.- Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior:

- a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.
- b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes”.

**5.6.4. Acción típica.** De la descripción del tipo penal se observa que el verbo rector es dejar de pagar en todo o parte los tributos en provecho propio o de un tercer. Además, el comportamiento que integra el delito de defraudación tributaria se encuentra vinculado a la idea de engaño. El engaño debe necesariamente ser parte de la conducta. Así, lo expone claramente el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria, cuando refiere “el que (...) valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta (...)”. Al respecto, García (1975) señala que “(...) en el delito de Defraudación Tributaria el engaño se concreta con el no pago de la obligación tributaria y el consiguiente provecho patrimonial” (p. 253).

De las definiciones y la descripción el tipo penal podemos concluir que el delito de defraudación tributaria puede abarcar un sin número de en actos o maniobras conscientes y voluntarios realizados por parte del deudor tributario tendentes a engañar a la Administración Tributaria para deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes. Dejando abierta la posibilidad de que puedan presentarse otras formas de evitar el pago, tal como lo

---

<sup>56</sup> El vocablo fraudulento alude a algo engañoso o falaz.

expresa el artículo 1º de la Ley Penal Tributaria “El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier (...) otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes”. Entendiendo el Legislador que con el tiempo podrían desarrollarse nuevos actos defraudatorios más sofisticados.

#### **5.6.4.1. Modalidades especiales.**

##### **A. Ocultamiento de bienes, ingresos, rentas o consignación de pasivos falsos:**

Según Paredes (2007) esta primera modalidad prevé dos posibilidades: “(...) La ocultación de bienes, ingresos o rentas (activos) del contribuyente y la declaración de deudas inexistentes (pasivos), todo con la finalidad de disminuir la capacidad impositiva del contribuyente y, como consecuencia, reducir o anular el monto del impuesto a pagar” (p. 61). En esta modalidad se produce una ocultación por parte del sujeto pasivo, el cual imposibilita que la Administración Tributaria conozca la verdad para obtener una ventaja o beneficio. En consecuencia, se produce el ocultamiento de ingresos mediante la falta de declaración de los mismos o la declaración de deudas inexistentes y, en consecuencia, se reduce el tributo toda vez que éste es el medio idóneo para dejar de pagar los mismos<sup>57</sup>.

##### **B. Omisión en la entrega de retenciones y percepciones:**

Así mismo, Paredes (2007) al respecto menciona que “Este delito se configura cuando recaudado el impuesto mediante la retención o percepción, el agente no cumple con entregarlo al Estado, por tanto, el único requisito en el primer caso –retención– es que el dinero retenido haya sido efectivamente descontado, y, en el segundo, que se haya recibido” (65). En esta modalidad solamente se admite la omisión, pues es el agente retenedor o perceptor de tributos quien tiene el deber tributario de actuar entregando lo retenido o percibido a la Administración Tributaria. En ese sentido, el delito de Defraudación Tributaria califica como un delito

---

<sup>57</sup> Así, por ejemplo, una empresa declara haber tenido mayores gastos o costos deducibles, a través de operaciones inexistentes (simuladas), que le otorgan mayor crédito fiscal reduciendo la base imponible del impuesto total o parcialmente, configurándose esta modalidad, toda vez que, la misma habrá tenido la intención de pagar menos tributos o no pagarlos.

especial propio, toda vez que responderá solamente aquel en quien recae el deber, que además debe estar expresamente señalado por la ley.

Desde nuestro punto de vista, la conducta descrita en la defraudación tributaria vendría a ser la evasión tributaria pero, por supuesto, regulada como delito desde la perspectiva del Derecho penal y de acuerdo la función de este. Así, la evasión tributaria entendida como la conducta ilegal, que tiene por finalidad la disminución total o parcial del monto de la obligación tributaria que se debió pagar, que trae como consecuencia que posteriormente en la recaudación se deje de pagar en todo o, en parte, los tributos al Estado es la modalidad regulada en el artículo 2° de la Ley Penal Tributaria, numeral a) “Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar”.

Así mismo, la evasión tributaria comprendida como la conducta de no pagar en todo o parte el tributo, correctamente determinado, de manera intencional y maliciosa<sup>58</sup>, se encuentra contenida en la modalidad regulada en el artículo 2° de la Ley Penal Tributaria, numeral b) “No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes”. Configurándose la defraudación tributaria en este caso por no cumplir con la obligación de entregar al fisco la percepción o retención.

Sin embargo, esta última modalidad no sería la única que podría desprenderse de esta forma de la conducta evasiva, sino que pueden existir situaciones muy variadas. Una de ellas la modalidad de defraudación tributaria que se presenta cuando se deja de pagar en todo o parte el tributo, correctamente determinado, pero que se produce por causa del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía jurídica de la sociedad, en la etapa de recaudación. Modalidad de defraudación que requiere para ser sancionada eficazmente de una regulación específica y autónoma en la Ley Penal Tributaria.

---

<sup>58</sup> La falta de pago por sí sola no constituiría el delito de defraudación tributaria, dado que, no se puede condenar a una persona por no poder pagar sus deudas. Así, para que se configure el delito de defraudación tributaria en esta modalidad es necesaria una conducta consiste en la actuación del agente que valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta no paga el tributo correctamente determinado.

**5.6.5. Sujeto activo.** Como está redactada la Ley Penal Tributaria, actualmente el sujeto activo es el deudor tributario. Este comprende según nuestro del Código Tributario tanto al contribuyente<sup>59</sup> como al responsable<sup>60</sup> de la obligación Tributaria. Por otra parte, Meini (2000) señala que “la categoría de deudor tributario, no sólo incluye a las personas naturales, sino también a las personas jurídicas, pues para instrumentalizar la acción punitiva deberá recurrirse a la regla del ‘actuar por otro’ que resulta ser una cláusula de extensión de punibilidad propia de los delitos especiales propios (...)” (p. 29). En ese sentido, el sujeto activo podrá ser tanto la persona natural como la persona jurídica, en este último caso quien será responsable por el ilícito cometido, será el representante legal.

Por otro lado, Carhuatocto (2011) ha planteado la posibilidad que se configure como sujeto activo al “Administrador de hecho o controlante(s) de la persona jurídica o del grupo. Tendrá el status o calidad de controlante quien tenga dominio del destino de la persona jurídica y patrimonio sea directa o indirectamente. En suma, quien detente el control interno o externo de la persona jurídica, es quien tiene el dominio consciente de la situación económica, jurídica y financiera de la sociedad, y tiene además la facultad, de facto o de derecho, de determinar la voluntad de una persona jurídica” (p. 273).

**5.6.6. Función de la regulación de la defraudación tributaria.** Bramont y García (1997) sobre el particular sostienen que “(...) político criminalmente nuestro legislador, al igual que la inmensa mayoría de las legislaciones extranjeras, ha optado por reforzar la contribución económica del ciudadano al Estado mediante el recurso al Derecho Penal, asegurándose, mediante la función preventiva que cumple la sanción penal, el cumplimiento de tales obligaciones, a la vez que afirma el carácter esencial del sistema tributario como bien jurídico digno de protección penal” (p. 472).

Por otra parte, Zuñiga (1997) señala que el delito tributario constituyen hechos contrarios al Derecho tributario que regula los recursos financieros del Estado. La

---

<sup>59</sup> De acuerdo con el artículo 8° del Código Tributario.

<sup>60</sup> De acuerdo con el artículo 9° del Código Tributario.

defraudación tributaria se traduce en la maquinación destinada a desfigurar las operaciones económicas susceptibles de grabación tributaria, para burlar el tributo, a través del engaño a la Administración Tributaria del sujeto activo tributario. Delito tributario que debe ser sancionado y castigado con pena corporal al infractor.

Se aprecia que el delito tributario de defraudación tributaria no tiene como función recaudar el tributo, mucho menos pretende principalmente procurar el cumplimiento de la obligación tributaria que se dejó de pagar. Así, si bien en el proceso penal por delito de defraudación tributaria el juez puede determinar una la reparación civil<sup>61</sup>. Ésta a diferencia del pago de la deuda tributaria, no tiene naturaleza tributaria, sino civil, por lo que, se presentarían dificultades para su determinación, teniendo en cuenta que los jueces penales no se especializan en materia tributaria, ni civil. Por otro parte, el delito de defraudación tributaria y su sanción, cumple, teniendo en cuenta la función de la pena, una función preventiva, a fin de generar una mayor conciencia tributaria y una abstención en la comisión del citado delito. Así mismo, la defraudación tributaria, teniendo en cuenta la función de la pena, cumple una función sancionadora, pues lo que busca es castigar a las personas que han cometido el hecho punible, en perjuicio del Estado y la sociedad.

A modo de resumen, se ha señalado que la principal fuente de recursos del Estado es el tributo, toda vez que los tributos tienen como fin primordial obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público. De todos los tributos el más importante es el impuesto, motivo por el cual los sistemas tributarios establecen principalmente esta clase de tributos. Ahora bien, en contraposición a la potestad tributaria del Estado surge en el contribuyente una reacción que busca evitar la generación del hecho imponible, disminuir el pago del impuesto o no pagar impuesto.

Así, cuando la reacción del contribuyente frente al impuesto se desarrolla dentro del marco de la ley y el orden jurídico en su conjunto, estamos hablando de economía de opción,

---

<sup>61</sup> Así, nuestro Código Penal en el artículo 92°, prescribe que conjuntamente con la pena se determinará la reparación civil correspondiente, que conforme a lo previsto en el artículo 93° del Código Penal, comprende: a) Restitución del bien o, si no es posible, el pago de su valor; y, b) La indemnización de los daños y perjuicios.



es decir, el deudor tributario, para disminuir su carga tributaria, adoptará una decisión económica que contenga un procedimiento técnico que resulte más favorable y menos gravoso para él dentro de la ley. No obstante, no siempre la reacción del deudor tributario es lícita a la hora de procurarse una disminución de la carga tributaria. Por lo que, utiliza procedimiento fuera de la ley o del ordenamiento jurídico general para evitar la generación del hecho imponible, para disminuir el impuesto o no pagarlo. En este sentido, la doctrina habla de elusión y evasión tributaria.

La elusión tributaria como se ha explicado es previa al hecho gravado y lo que pretende es justamente evitar la configuración del hecho imponible utilizando formas y estructuras jurídicas autorizadas instrumentalizadas en fraude a la ley, para que no nazca la obligación tributaria. En estricto sentido, se diría que quien elude la realización de un hecho imponible no lo realiza. Comportamiento en estricto no es ilícito. Correspondiendo a la ley establecer los medios para evitarla y regular los supuestos en que procede recalificar el hecho imponible para garantizar la justicia en la distribución de las cargas públicas.

En cuanto a la evasión tributaria comprende una conducta ilegal y dolosa que se presenta después del nacimiento de la obligación tributaria, en la parte determinativa del tributo, que tiene como fin poder disminuir total o parcialmente el monto de la obligación tributaria y que se instrumentaliza a través de la simulación absoluta o relativa. Además, comprende la conducta dolosa que se presenta en la fase de recaudación y que tiene como finalidad dejar de pagar la obligación tributaria (o mejor dicho deuda tributaria). Un ejemplo de esta última forma de evasión comprende el objeto de esta investigación: el dejar de pagar en todo o parte el tributo, correctamente determinado, instrumentalizándose por medio del abuso de la responsabilidad limitada (abuso del derecho) y la utilización fraudulenta de la autonomía jurídica de la sociedad (fraude a la ley).

Por último, desde nuestro punto de vista la conducta descrita en la defraudación tributaria vendría a ser la evasión tributaria pero, por supuesto, regulada como delito desde la perspectiva del Derecho Penal y de acuerdo la función de este. Así, consiste una nueva modalidad de defraudación tributaria la que se presenta cuando se deja de pagar en todo o

parte el tributo, correctamente determinado, pero que se produce por causa del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica.

En este sentido, para combatir la evasión se debe adoptar medidas preventivas para evitarla y hacer efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse. Finalmente, la evasión en general infringe las disposiciones legales de forma dolosa, por lo que, es considerada como un delito el de defraudación tributaria, por lo que, también resulta necesario dictar las normas que permitan, además, sancionarla eficazmente.

## **CAPÍTULO VI**

### **NORMA GENERAL: ANTIELUSIVA, ANTIEVASIÓN ANTIABUSO EN EL DERECHO TRIBUTARIO**

#### **6.1. El establecimiento de mecanismos de reacción frente a la elusión, la evasión, y en general contra toda conducta que tenga la intención de evitar el pago de la obligación tributaria.**

La lucha contra la elusión, la evasión, y en general contra toda conducta que tenga la intención de evitar el pago de la obligación tributaria, constituye uno de los objetivos del Estado. Esto por la importancia que tienen los tributos para la consecución del bienestar social, pues sirven para el sostenimiento de la estructura del Estado y la prestación de servicios públicos a la sociedad. En este orden de ideas, de presentarse estas conductas evidentemente violatorias de la obediencia de los principios tributarios debe darse una respuesta en la medida que nuestro orden jurídico tiene carácter imperativo. En este sentido, una de las formas de dar respuesta a esas situaciones es mediante la imposición coactiva del mandato de la norma de carácter general.

Los distintos sistemas tributarios tratan de reaccionar frente a la elusión y evasión, mediante el empleo de distintas técnicas normativas e, incluso, jurisprudenciales. Una de las primeras medidas se encuentra en la regulación de normas jurídicas que permitan a la Administración tributaria combatir la pérdida de recaudación que se produce con los comportamientos que pretenden evitar el nacimiento de la obligación tributaria, la disminución de la obligación tributaria o simplemente no pagar dolosamente el tributo. Estas normas pueden ser, en primer lugar, de carácter general por tener una redacción que permite su aplicación a supuestos que no han sido regulados específicamente en una norma. En segundo lugar, pueden ser especiales, en la medida en que su supuesto de hecho es concreto y está expresamente previsto en la norma.



**6.1.1. Concepto.** Las normas generales son normas abstractas cuya materialidad de la hipótesis normativa se encuentra ordenada con el fin de regular los casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, para atribuir presupuestos a los casos que puedan verse afectados, para aplicar la sanción prevista en la consecuencia. Así, las cláusulas generales constituyen previsiones legislativas las cuales tienen en común un presupuesto de hecho consistente en un fenómeno formulado en términos genéricos, de manera que dentro del mismo puedan incluirse muchos casos concretos a los cuales se les aplica una sola consecuencia (García, 2011)

Un ejemplo, de este tipo de cláusulas generales son las cláusulas generales antielusorias que “(...) pueden ser definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir. Estas cláusulas generales son de expresión abierta y abstracta y aparecen previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos” (García, 2011, p.86).

**6.1.2. Ámbito de aplicación de las normas generales.** La realidad, especialmente la de otros países, ha ido mostrando una tipología de conductas de carácter fraudulento en base a las cuales el legislador ha construido los oportunos remedios jurídicos de carácter general, entre ellos tenemos a las normas antielusión, antievasión y antiabuso. Sanz (2005) señala que la realidad indica que existen tres formas básicas de conductas fraudulentas, en sentido general:

- Evitar la realización del hecho imponible o realiza otro distinto abusando de las formas o de la causa típica.
- Disminuir dolosamente total o parcialmente la obligación tributaria que se debió pagar trasgrediendo disposiciones legales.

- Dejar de pagar en todo o parte la obligación tributaria, correctamente determinada, pero de manera intencional, maliciosa y artificiosa.

Así entendemos, que el primer grupo de conductas en la que se aplicaría una cláusula general es la elusión. Esta comprende una serie de conductas que buscan evitar el nacimiento de la obligación tributaria, a través de actos lícitos y fórmulas negociables menos onerosas desde el punto de vista fiscal, instrumentalizadas a través del fraude a la ley. La elusión es el resultado de una serie de actos que llegan a distorsionar la actividad negocial pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal, que en última instancia, contraviene al orden jurídico general.

Un segundo grupo de conductas en la que se aplicaría una cláusula general sería en la evasión. Pero que se presenta en la forma de disminución total o parcial de la obligación tributaria, cuando esta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, todo con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegal, con vulneración directa de normas imperativas, supuestos que no se pueden abarcar en una sola norma específica. Conducta que se instrumentaliza mediante la simulación absoluta y relativa.

Por último, y en tercer lugar, tenemos un grupo de conductas evasivas que están relacionadas con el uso o la implementación de operaciones y actuaciones que caen en cabeza los socios controladores con el objeto de no pagar la obligación tributaria correctamente determinada, de manera dolosa, que se instrumentaliza a través del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad. Ejemplo de este tipo de conductas son la infracapitalización, el control de grupos, la confusión de patrimonios. En este caso la norma general será una antiabuso que busca prevenir y combatir la evasión.

Para combatir cada una de estas conductas existe, entre otras soluciones, las normas generales antielusivas, antievasivas y antiabuso, respectivamente.

**6.1.3. Características de las normas generales.** La doctrina más autorizada invoca la presencia de algunas características esenciales en tales normas generales a fin de minimizar el eventual impacto que pudieran causar respecto a los principios tributarios constitucionales. Las características son: a) que sean precisas en su alcance, b) que la carga de la prueba recaiga en la administración, c) que contemplen un procedimiento garantista (Zusunaga, 2013).

En este sentido, la norma general, debe ser precisa en su alcance, bien redactada, con la mayor seguridad posible, que se base, sobre todo, en la ausencia de causas y en la existencia de propósitos comerciales. Así, sería un buen instrumento para perseguir conductas antijurídicas. En segundo lugar, las normas generales, con todos los defectos que puedan tener, poseen una ventaja: la prueba de su aplicación corresponde a la Administración. Es a la Administración a la que le corresponde probar o acreditar el presupuesto de hecho del abuso o del fraude; es decir, le corresponde la carga de la prueba. Por último, debe instaurar un procedimiento que respete los derechos fundamentales de las personas.

**6.1.4. Clases de normas generales en el contexto internacional.** Sanz (2005) menciona que es útil referirse a la clasificación de medidas antielusión fiscal contenidas en el informe titulado, *Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends*, que recoge los resultados del Congreso de la Asociación Fiscal Internacional de San Francisco, desarrollado en el año 2001. El que desarrolla la siguiente clasificación de normas generales:

- a) Medidas específicamente relacionadas con la existencia de regímenes de baja imposición.
  - Transparencia fiscal internacional (CFC Legislation).
  - Restricciones en relación con los pagos a entidades en régimen tributario privilegiado: gastos no deducibles, retenciones sobre pagos, retenciones sobre beneficios distribuidos.



- Restricciones a la aplicación del método de exención en relación con la distribución de beneficios de entidades filiales en régimen tributario privilegiado.
  - Tributación de las transferencias de activos al extranjero.
  - Limitaciones al reembolso de retenciones practicadas a no residentes.
- b) No específicamente relacionadas con la existencia de regímenes de baja imposición.
- Generales contra la elusión.
  - Subcapitalización.
  - Operaciones vinculadas.
  - Normas cautelares en relación con la residencia.
  - Normas antielusión en materia de fusión y operaciones asimiladas.

**6.1.5. Normas generales antielusión, antievasión y antiabuso en el ámbito tributario peruano.** A fin de combatir la elusión y la evasión el Perú adoptó importantes medidas tributarias en el año 2012, medidas que fueron adoptadas por el poder ejecutivo, gracias a la delegación de facultades del poder legislativo. Entre ellas la adopción de una norma general antielusiva sustentada en el deber de todo ciudadano de soportar equitativamente el gasto público, a través del pago de sus tributos y en la facultad del Estado, que en nuestro caso combate la elusión y la evasión. Dado que pueden emplear normas generales antielusivas para frenar también los intentos “evasivos”, aun cuando persigan combatir la “elusión”.

Esta norma general antielusiva es la contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, la misma que a la letra dice:

**“Norma XVI: Calificación, elusión de normas tributarias y simulación”**

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, las situaciones y las relaciones económicas que efectivamente se realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de norma tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido indebidamente devueltos.

**Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:**

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventajas tributarias, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro del tributo, recuperación anticipada del Impuesto a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos definitivamente realizado.”

Vista la descripción de las conductas que regula la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, podemos señalar que esta combate tanto la elusión como la evasión, consistiendo la primera, como ya hemos señalado, en evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible, situación que se presenta antes del nacimiento de la obligación tributaria y la segunda en la reducción de la base imponible o la deuda tributaria de manera deliberada, situación que se desarrolla en la fase determinativa. Sin embargo, no existe una norma general tributaria de estas características que prohíba del abuso de la responsabilidad limita y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica instrumentalizadas en la etapa de recaudación para dejar pagar la obligación tributaria, correctamente determinada. Así, no existe una norma general antiabuso que prevenga y combata esta forma de evasión.

Por otro lado, entrando al análisis de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, esta mantiene:

En primer lugar, el principio de realidad económica, o mejor dicho, el principio de calificación de los hechos por su realidad económica<sup>62</sup>, es decir, la posibilidad de la Administración Tributaria de establecer el nacimiento de la obligación tributaria y su determinación, no sobre las formas utilizadas por los contribuyentes, más aun cuando éstas son oscuras o revelan opacidad en favor de una intención no clara o evidente; sino sobre la

---

<sup>62</sup> Facultad contenida antes de la modificación en el segundo párrafo de la norma VIII del Título Preliminar del Código Civil, ahora trasladado al primer párrafo de la norma XVI.

realidad económica que subyace a la operación o hechos en evaluación, y respecto de los cuales se busca determinar la verdadera naturaleza y determinación de la obligación tributaria (Zuzunaga, 2013).

En segundo lugar, la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario bajo, el título “Calificación, elusión de normas tributarias y simulación”, contiene una nueva herramienta a favor de la Administración Tributaria para combatir las conductas que buscan evitar la ocurrencia del hecho imponible a través de figuras anómalas y la minoración total o parcial de la obligación tributaria violando disposiciones legales. Y, como podemos observar esta norma incide en actos previos al nacimiento de la obligación tributario así como actos que se desarrollan en la etapa determinativa de la obligación tributaria (Zuzunaga, 2013).

Ahora, aunque no es el propósito de la presente investigación, explicaremos brevemente los alcances del tercer párrafo de la Norma XVI<sup>63</sup>. Este párrafo establece que la Administración Tributaria determinará la verdadera naturaleza del hecho imponible o exigirá la deuda tributaria aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos propios o usuales cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, siempre que se presenten conjuntamente las siguientes circunstancias: a) que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y b) que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventajas tributarias, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

Se deduce entonces que para que la SUNAT recalifique o recategorice los actos jurídicos anómalos debe presentarse de forma conjunta necesariamente tres elementos: i) existencia de una ventaja tributaria, ii) la utilización de una forma incorrecta o inadecuada al fin obtenido; y iii) la ausencia de motivos que así lo justifiquen, motivos que en determinadas doctrinas se identifican con los motivos económicos válidos (Ruiz, 2006).

---

<sup>63</sup> El tercer párrafo de la Norma XVI tiene su antecedente directo en el inciso 1 del artículo 15° de la Nueva Ley Tributaria Española 58/2003, vigente del 01 de enero de 2004.

**6.1.5.1. La obtención de una ventaja.** Ruiz (2006) al respecto señala que “en este sentido, todas las normas anti-abuso suelen hacer referencia, de manera más o menos directa, a la existencia de dicha ventaja fiscal. El concepto de ventaja es especialmente amplio y hace referencia a cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa (exención, deducción... etc.)” (p.80).

Así, la Norma XVI hace referencia a “*Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria (...)*” se desprende que el primer elemento de la elusión o evasión es la ventaja que es a consecuencia lógica de dichas figuras. Se trata así de determinar que la estructura sospechosa de la elusión o la evasión tenga como finalidad la obtención de una ventaja tributaria. Así, quien actúa en elusión o evasión puede pretender evitar el nacimiento de la obligación tributaria o disminuir la obligación tributaria para obtener un beneficio.

**6.1.5.2. Los actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.** El segundo elemento a que se refiere la Norma XVI es que los actos realizados sean “notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido” en contra posición a los actos usuales o propios. Se establece así un test de idoneidad o juicio de propiedad entre la forma y el fin económico o resultado de la operación, por el cual corresponde analizar si el acto realizado corresponde a la causa, puesto que dicha forma inadecuada debe darse conjuntamente con la ausencia de dicho fin negocial.

En la doctrina Española, al referirse a la definición de actos inapropiados y artificiosos comprende dentro de las mismas a figuras calificadas como negocio indirecto y fraude a la ley. En el caso peruano, comprendería además los supuestos típicos de simulación absoluta y relativa<sup>64</sup> (Zuzunaga, 2013).

---

<sup>64</sup> Conforme a la doctrina Española mayoritaria se descarta que el artículo 15° de la LGT, en la que se inspira la Norma XVI en el caso peruano, comprenda supuestos típicos de simulación absoluta o relativa el estar recogidos el artículo 13° de la LGT. Sin embargo, en el caso peruano al no haber una norma tributaria que recoja la simulación de forma expresa se considera que la Norma XVI comprende también los supuestos de simulación como tal conocemos.





El negocio indirecto se presenta cuando las partes recurren, en el caso concreto, a un negocio determinado para alcanzar consciente y consensualmente por su medio fines diversos de aquellos típicos de la estructura del negocio mismo. En el acto jurídico indirecto el hecho imponible es realizado, pero tiene una causa típica diferente del hecho perseguido por las partes. En este orden de ideas, la Administración Tributaria debe averiguar si el acto jurídico realizado persigue fines que le son propios, esto es los fines regulados por el ordenamiento jurídico a través de la causa (finalidad) típica. De no ser así debe gravarse el hecho perseguido por las partes, en cuanto supuesto de hecho del hecho imponible, sin atender al hecho propio de la causa típica del negocio o conjunto de negocios jurídicos utilizados (Sanz, 2005).

El fraude a la ley, consiste en la conducta fraudulenta de escapar del hecho imponible realizando otro hecho. El contribuyente adopta y ejecuta uno o más negocios jurídicos que, si bien son legales en la forma y configuración, no lo son en su motivación, toda vez que fueron organizados para obtener resultados que no le son propios, o dicho de otra forma, para generar efectos que en realidad son propios de otros contratos, siendo su adopción únicamente un instrumento para viabilizar una ventaja tributaria (un hecho no imponible, exoneración o inafectación), con el propósito de eludir el nacimiento de la obligación tributaria, amparándose en una norma de cobertura, que presta apariencia de legalidad. La reacción del ordenamiento es subsumir el referido hecho en el ámbito del hecho imponible siempre que se pruebe que el contribuyente tenía el propósito de eludir el nacimiento de la obligación tributaria (Ramos, 2014).

Por último, en la simulación<sup>65</sup> el hecho imponible se realiza, pero el acto jurídico del que procede el supuesto de hecho constitutivo del hecho imponible ha sido ocultado por las partes mediante la exteriorización de un negocio jurídico diferente. El negocio jurídico simulado trata de ocultar el negocio jurídico verdadero y, por tanto, el hecho imponible efectivamente realizado. Ante esta situación el remedio jurídico consiste en gravar el hecho imponible efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o

---

<sup>65</sup> En el caso español el artículo 15º de la LGT, en la que se inspira la Norma XVI en el caso peruano, sólo regula el supuesto de simulación relativa. En nuestro caso la Norma XVI abarca tanto la simulación absoluta como la relativa.

denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. La declaración de simulación por parte de la Administración tributaria únicamente produce efectos tributarios, no civiles, ni siquiera cuando la regularización tributaria hubiere quedado confirmada por la jurisdicción contencioso-administrativa (Sanz, 2005).

**6.1.5.3. La ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal como test de relevancia jurídico económica.** La Norma XVI, al hacer referencia expresamente a que la forma elegida, que tiene sus efectos y finalidades propias, no produzca tales efectos jurídicos o económicos relevantes más allá de la obtención de una ventaja tributaria en los términos definidos más arriba, explica el test de relevancia jurídico económica. Así, la Norma XVI hace referencia expresa de que se debe realizar la adopción de una forma jurídica de la que resultan efectos jurídicos o económicos propios, distintos del ahorro o ventajas tributarias; sin embargo, es utilizada para obtener una ventaja o ahorro, no delegando los efectos que le son propios. En otras palabras, no basta con que el resultado obtenido pueda calificarse de impropio respecto a los actos jurídicos realizados; sino que como consecuencia de los mismos no debe haberse generado otros resultados o efectos distintos, sin tomar en cuenta el ahorro fiscal (Ramos, 2014).

Así pues, en virtud del primer párrafo de la Norma XVI, la Administración tributaria puede categorizar figuras erróneamente calificadas, en base al criterio de calificación económica o en base a la detección de simulaciones, al descubrir verdaderos hechos imponibleables acontecidos u ocurridos; es decir, combate los hechos imponibleables ocultos, mientras que en el tercer párrafo introduce una herramienta a favor de la administración tributaria para combatir el evitamiento de la ocurrencia del hecho imponible practicado a través de figuras anómalas. En este sentido, cuando estemos ante un acto anómalo impropio por no haber pasado el test de propiedad o idoneidad y el de relevancia jurídica o económica se le aplicaría al mismo, iguales consecuencias tributaria que la que corresponde a la figura usual o propia, quedando de esta manera gravada la figura anómala (Zuzunaga, 2013).

## **6.2. Seguridad jurídica y el deber de contribuir**

Del principio de seguridad jurídica deriva el conocimiento de las consecuencias fiscales que tiene cada individuo de sus actos y comportamientos. Y la discusión se ha instaurado siempre en el hecho de que las normas generales antielusion, antievasion y antiabuso afectan la seguridad jurídica. Para entender esta afirmación y para posteriormente justificar la utilización de normas generales, desarrollaremos brevemente el principio de seguridad jurídica y el deber de contribuir.

**6.2.1. Seguridad jurídica.** La seguridad jurídica se define como el conjunto de “condiciones indispensables para para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que las integran. Añadiendo que, constituye la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en todo momento cuáles son los derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes, puedan causarles perjuicios. A su vez, la seguridad jurídica delimita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos (...). Puede decirse que todo el derecho y los mecanismos que la ley organizada para su aplicación convergen hacia el objetivo común de suministrar seguridad jurídica a todos los habitantes del país” (Fernández, 1981, p 689).

Respecto al tratamiento jurídico del principio de seguridad jurídica en nuestro ordenamiento jurídico, debemos señalar que en primer término, a diferencia de otros países y constituciones, nuestra constitución no reconoce de modo expreso a la seguridad jurídica como un principio constitucional; por lo que corresponde al Tribunal Constitucional determinar si el principio en mención tiene rango constitucional, y, por ende, si es susceptible de alegarse como afectado a efectos de determinarse la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley o parte de ésta.

Al respecto, el máximo intérprete de la Constitución respecto al principio de seguridad jurídica, ha expresado que:

“El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cual ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5). El principio in comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal.”<sup>66</sup>

Así pues, el principio de seguridad jurídica es un principio que está implícito en las normas de todo nuestro ordenamiento jurídico, incluyendo, por supuesto, la constitución. De esta forma, lo ha señalado también el Tribunal Constitucional:

“(…) Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución, aunque se concretiza con meridiana claridad a través de distintas disposiciones constitucionales, algunas de orden general, como la contenida en el artículo 2º, inciso 24, párrafo a) ("Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido se hacer lo que ella no prohíbe"), y otras de alcances más específicos, como las contenidas en los artículos 2º, inciso 24, párrafo d) ("Nadie será procesado ni condenado por acto

---

<sup>66</sup> EXP. N.º 0016-2002-AI/TC, de fecha 30 de abril de 2003.

u omisión que al tiempo de cometerse no este previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley") y 139º, inciso 3, ("Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación")".<sup>67</sup>

En el ámbito tributario el principio de seguridad jurídica cobra vital importancia. En este ámbito "dicho principio gira en torno a la idea de certeza con relación a los efectos jurídicos de un determinado hecho realizado por otro sujeto de Derecho, que es identificada con el saber a qué atenerse" (Bravo, 2010, p. 131). En este sentido, el principio de seguridad jurídica en materia tributaria busca que el particular perciba en el ejercicio de la actuación administrativa un grado de certeza, confiabilidad e interdicción de la arbitrariedad y no quede librado el ejercicio de una potestad constitucional a la libre configuración de la administración (Villegas, 1994).

Así, el principio de seguridad jurídica también se encuentra implícito en la legislación tributaria básicamente en el conjunto de normas que contienen exigencias auto impuesta por el Estado, a fin de evitar el eventual abuso de facultades del gobierno. Estas normas derivan de principios jurídicos que, convertidos en derecho positivo, constituyen un marco dentro del cual el Estado debe ejercer su potestad de gravar. En nuestro ordenamiento jurídico estos son los denominados principios tributarios constitucionales a través de los cuales se produce la objetivación del principio de seguridad jurídica. Estos principios determinan los límites, a modo de restricciones constitucionales, dentro de los cuales la actividad legislativa referida a tributos puede desenvolverse.

---

<sup>67</sup> EXP. N.º 0016-2002-AI/TC EXP. N.º 0016-2002-AI/TC, de fecha 30 de abril de 2003.

Son varios principios tributarios constitucionales que rigen la actuación impositiva del Estado. Sin embargo, explicaremos sólo el principio de reserva de ley por relacionarse directamente con los elementos estructurales de la hipótesis de incidencia. El artículo 74 de la Constitución consagra el principio constitucional de reserva de ley tributaria al expresar que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Este principio resulta relevante, pues la potestad tributaria del Estado debe ejercer en función a él, entre otros. Ello es así en la medida que el Estado no puede ejercer su potestad tributaria de modo absolutamente discrecional ni tampoco arbitrariamente.

El principio de reserva de ley señala “(...) que los elementos fundamentales de la hipótesis de incidencia sólo pueden ser creados, regulados y consecuentemente introducidos en el ordenamiento jurídico a través de una ley o norma con rango análogo” (Bravo, 2010, p. 117). Estos elementos esenciales de la hipótesis de incidencia son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo es decir “(...) los hechos impositivos, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.” (De la Garza, 1976, p.271).

**6.2.2. El deber de contribuir.** El deber de contribuir resulta de suma importancia, pues este principio no sólo es el fundamento de la función de recaudación del tributo como fin para procurar los ingresos que ayudan el sostenimiento del Estado, esencialmente el mantenimiento de los servicios públicos, sino además es el fundamento de la lucha para menguar la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la elusión, evasión, mediante las denominadas Normas Generales anti elusivas y anti fraudes. Para abordar este tema, en principio, tenemos que partir del tipo de Estado en el que nos encontremos.

Así, el modelo de Estado Liberal de Derecho, ha sido estructurado para controlar el ejercicio irracional del poder por parte del Estado, sobre la base de los principios de distribución y de organización. Por el principio de distribución se entiende que la voluntad del

individuo es ilimitada, por ser anterior a la aparición del Estado, por lo tanto, esta voluntad no puede ser invadida por la voluntad del Estado que es limitada. Se pone en práctica el principio anterior a través del principio de organización, por el cual el poder limitado del Estado se divide y se contiene en un sistema de competencias circunscritas. Así, en el Estado Liberal de Derecho se exige, plenas garantías que permitan la prevalencia de las libertades y derechos fundamentales, y entre ellas, el reconocimiento de límites en la propia Constitución Política (Duran, 2006).

En el contexto del Estado Liberal de Derecho el deber de contribuir<sup>68</sup> es reconocido solamente a partir de la capacidad contributiva<sup>69</sup> siendo ésta el límite del poder de imposición tributaria del Estado. Es decir, que la imposición de un tributo y el hecho de pagarlo están, en primer lugar, en relación a la capacidad económica (riqueza) del contribuyente y, en última instancia, en a la obligación de ayudar al Estado a proveer a las necesidades y gastos públicos. De este modo, el contribuyente contribuirá con el gasto público cuando de acuerdo a su riqueza, esta no se disminuya, de tal modo que no pueda cubrir sus necesidades<sup>70</sup> (Duran, 2006).

En este diseño, el Estado está prohibido de establecer un tributo sin que en su base exista capacidad económica. En este sentido, se entenderá que la capacidad contributiva no es una causa de la relación de poder por la cual se impone el tributo, sino la causa del establecimiento de la hipótesis de incidencia. Entonces, esta concepción del Deber de

---

<sup>68</sup> Finalmente, un ejemplo del deber de contribuir, en un Estado Liberal de Derecho, es el caso español, que en el numeral 1 del artículo 31° de la Constitución Política de 1978 ha señalado que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

<sup>69</sup> “Así, en virtud del principio de capacidad contributiva un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del Gasto Público”. véase Bravo Cucci, Jorge (2010). *Fundamentos de derecho tributario*. Lima: Perú, Jurista Editores, p.133.

<sup>70</sup> “La capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones o si se quiere de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo y el patrimonio, desde este punto de vista pueden visualizarse como rentas obtenidas, generada, rentas consumida y renta acumulada ”. véase Bravo Cucci, Jorge (2010). *Oc Cip*, p.133.

Contribuir incide sobre la norma jurídica, pero no sobre las obligaciones generadas por ella. De modo que es la norma legal la que de forma inmediata determinará, de acuerdo a la capacidad contributiva, cuales son los hechos gravados tributariamente (Duran, 2006).

Finalmente “(...) bajo este modelo, el Deber de Contribuir sólo alcanzará al tributo, incluidas las obligaciones formales que puedan surgir de la obligación tributaria, pero no justificará la inclusión de terceros en esa obligación tributaria o exigirles obligaciones de información o colaboración en la actividad recaudatoria. Entonces, la potestad tributaria se ejercerá sólo para el cobro de tributos sobre los sujetos que tengan capacidad contributiva y no a otros ni más allá de esta exacción” (Duran, 2006, p. 66).

En el caso peruano, para explicar el deber de contribuir se debe partir también del tipo de Estado en el que nos encontramos. Así, del análisis del artículo 43° de la Constitución Política del Perú<sup>71</sup>, el Estado Peruano es definido por la Constitución de 1993 como del Estado Social y Democrático de Derecho. Es decir, es un Estado que se ubica entre los fines que por su propia naturaleza buscan el Estado Liberal y el Estado Social. Así, este modelo de Estado, valora la libertad del individuo y la vez busca el bienestar colectivo, por lo que, interviene activamente en la vida social, regulando y compensando las inequidades existentes pero sometido al Derecho que estructura el poder a la constitución.

Duran (2006), señala que el deber de contribuir, en el Estado Social y Democrático de Derecho, abarcaría las siguientes nociones:

- a) El Deber de Contribuir como estado de sujeción. Con el constitucionalismo social se desarrolló la idea de que el Deber de Contribuir generaba para los contribuyentes un estado de sujeción fiscal al interés fiscal. Este último entendido como el interés general a la recaudación de los tributos que es condición de vital para la comunidad, porque posibilita el funcionamiento regular de los servicios estatales. De este modo, el interés

---

<sup>71</sup> Artículo 43 Constitución Política del Perú. “La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes”.





fiscal se convierte en un bien jurídico protegido por la Constitución Política, de manera que habrá casos en que al perseguirse este interés se reduzca o limite los derechos ciudadanos, dentro del marco constitucional.

El Deber de Contribuir, desde esta perspectiva, sostiene que el interés fiscal no sólo debía medirse es el establecimiento de la norma tributaria, sino además – y especialmente – en la aplicación del tributo vía los deberes de comprobación o inspección tributaria de los contribuyentes o terceros que garanticen el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales y que coadyuven a la recaudación.

c) El Deber de Contribuir como derivación del Deber de Solidaridad. De la concordancia lo consignado en el artículo 74<sup>72</sup> de la Constitución, el artículo 44<sup>73</sup> de la misma norma que establece entre otros deberes primordiales del Estado el promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia. Por eso a todo tributo le “(...) es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado de Derecho como un Estado Social de Derecho (art. 43° de la Constitución)”.

En este sentido, el Deber de Contribuir se deduce de la cláusula de solidaridad que proviene del hecho que el Estado se compromete en la consecución de un orden social que alcanza plenamente la realización del principio de dignidad de la persona tanto en

---

<sup>72</sup> Artículo 74° de la Constitución: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (...)”

<sup>73</sup> Artículo 44° de la Constitución: “Son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y **promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación** (...)”

la dimensión individual como social de este (art. 44° de la Constitución), así como en el plano cultural y material, a través de medidas que comportan el despliegue de un amplio e intenso conjunto de prestaciones positivas y de una intervención – mayor o menor – en la regulación del proceso económico.

En esta línea, el Deber de Contribuir se sitúa como un bien jurídico independiente de la capacidad contributiva. Esta noción aplicable en el marco del análisis de la constitucionalidad de obligaciones exigidas al contribuyente o terceros como apoyo a la Administración Tributaria en las diferentes fases del tributo, especialmente en la recaudación. Así, el Estado Social y Democrático de Derecho también es un Estado que lucha contra las desigualdades sociales, de ahí que, en base en la solidaridad social se incluye a “terceros colaboradores de la Administración Tributaria”, justamente para menguar la desigualdad en el sostenimiento de los gastos públicos a causa de la evasión tributaria<sup>74</sup>.

Se concluye, que mientras en el Estado Liberal de Derecho el principio de capacidad contributiva es la garantía del ciudadano frente al poder de imposición del estado. En el Estado Social y Democrático de Derecho, a la vez que se mantiene esta garantía, se justifica las relaciones jurídico-tributarias, extendiendo la comprensión del deber de contribuir, siempre con respeto a la constitución. Así, en el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente el Poder Estatal, sino el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que comprende tanto el cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago del tributo, como la exigencia de cuotas de información o colaboración del contribuyente como de terceros con la Administración Tributaria en la actividad recaudatoria.

---

<sup>74</sup> Véase sentencia del Tribunal Constitucional EXP. N.º 06089-2006-PA/TC, de fecha 17 de abril de 2007.

### **6.2.3. Seguridad jurídica vs el deber de contribuir**

Si bien el principio de seguridad jurídica inspira todo nuestro ordenamiento jurídico y sustenta instituciones que hacen posible las relaciones jurídicas, también es cierto que existen otros principios que protegen otros bienes jurídicos, uno de ellos el deber de contribuir. En este sentido, el principio de seguridad jurídica podría entrar en conflicto con el deber de contribuir. Situación que podría presentarse en el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de las personas jurídicas instrumentalizadas en la etapa de recaudación para dejar pagar la obligación tributaria, correctamente determinada.

Así, el principio de seguridad jurídica no puede ser visto de manera unilateral o aislada, sino de manera coherente con el resto de bienes constitucionales, de tal modo que su utilización no colisione frontalmente con otros bienes jurídicos y derechos fundamentales igual de esenciales en el orden constitucional. En caso del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica, ninguna persona puede invocar la seguridad jurídica que proporciona la persona jurídica, específicamente la autonomía formal de cualquier tipo de sociedades o la responsabilidad limitada de las sociedades de responsabilidad limitada, cuando las han instrumentalizado en abuso del derecho y fraude a la ley para dejar de pagar las obligaciones tributarias. Pues sobre el principio de seguridad jurídica está el deber de contribuir.

## **CAPÍTULO VII**

### **CONSTATACIÓN DE LA HIPOTESIS DE LA TESIS**

La presente investigación es una de tipo dogmática, teórica y documental que depende fundamentalmente de la información recogida o consultada en documentos o en cualquier material impreso, así como de la información existente en internet, susceptible de ser procesada, analizada e interpretada. Por consiguiente, el nivel de la investigación es explicativo y su interés se centra en conocer por qué ocurre un fenómeno, en qué condiciones se da éste, o por qué dos o más variables están relacionadas. En este sentido, en las siguientes líneas se expondrán los principales argumentos que sustentan y constatan la hipótesis de esta investigación, comprobando que el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de la obligación tributaria configurándose una nueva forma de evasión tributaria. Para este fin los métodos utilizados a lo largo de esta investigación, y por lo tanto en la constatación de la hipótesis, son: el sistemático, deductivo, lógico jurídico, dogmático y, por último, exégico hermenéutico; métodos detallados en el Primer Capítulo: Cuestiones Metodológicas.

No obstante, lo anterior, adicionalmente se incluirá el resultado, estadísticas y análisis referencial de una encuesta practicada a cien (100) abogados, inscritos en el Colegio de Abogados de Piura, que trata de establecer si, según su opinión, el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de las acreencias tributarias configurando una nueva forma de evasión tributaria.

#### **7.1. El abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de la obligación tributaria configurando una nueva forma de evasión tributaria.**

La evasión tributaria comprende la conducta ilegal y dolosa que se presenta después que la obligación tributaria ha nacido, que tiene por finalidad poder disminuir total o parcialmente el monto de la obligación tributaria o simplemente dejar de pagarla. Así, una

nueva forma de evasión tributaria es la que se produce en la etapa de recaudación cuando se deja de pagar en todo o en parte el tributo correctamente determinado a través de la instrumentalización del abuso de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica, por parte de los socios controlantes de esta. Actuaciones irregulares y dolosas que sobrepasan la responsabilidad de la persona jurídica y la responsabilidad de los administradores de esta, pues en estos casos aquellos están bajo la dirección y control de los socios que tienen la mayoría de acciones.

La evasión tributaria que se produce a través de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica se evidencia más claramente en las personas jurídicas con fines de lucro, es decir, en las sociedades comerciales; ya que estas además de contar con el respaldo que otorga la autonomía formal, al ser reconocidas como sujeto de derecho, realizan grandes operaciones económicas que resultan gravadas por la potestad impositiva del Estado. Igualmente, la evasión tributaria que se produce mediante el abuso de la responsabilidad limitada de la persona jurídica es posible en virtud a la cubierta que ofrecen las sociedades de responsabilidad limitada, las que no sólo gozan de la autonomía formal sino que también otorgan el derecho de la responsabilidad limitada a sus socios. El ejemplo por antonomasia y la mayormente utilizada de esta clase de sociedades es la sociedad anónima.

Así, para realizar actividades económicas en común, las personas acuerdan en un pacto social constituir la sociedad, la misma que posteriormente inscriben en los registros públicos. En ese momento la sociedad es reconocida por el ordenamiento jurídico como sujeto de derecho, es decir, adquiere personalidad jurídica. De este reconocimiento se desprende dos efectos importantes: la autonomía formal de la sociedad, es decir, la existencia en el plano normativo de un sujeto de derecho distinto a los miembros que lo integran; y la autonomía patrimonial entendida como la separación entre el patrimonio de la sociedad y el patrimonio de sus miembros, autonomía consagrada el artículo 78 del Código Civil.

En cuanto a la autonomía formal esta se entiende como una atribución de todas las personas jurídicas, por ende, de las sociedades. En este sentido, todas las sociedades; la sociedad anónima, en cualquiera de sus dos modalidades; sociedad colectiva, la sociedad en

comandita que puede ser; simple y por acciones; la sociedad comercial de responsabilidad limitada, y; sociedad civil; son reconocidas por el ordenamiento jurídico como sujetos de derecho, distintos a los miembros que las integran. Por otro parte, en relación a la responsabilidad limitada, esta no es sólo posible gracias a la separación del patrimonio de la sociedad y el patrimonio de sus miembros, sino también por su incomunicación. En este sentido, la limitación de la responsabilidad no es una característica de todas las sociedades, sino que es un rasgo distintivo de las sociedades con responsabilidad limitada de las cuales la sociedad anónima es la máxima representante.

No obstante, la finalidad que el orden jurídico le ha otorgado a la autonomía formal de las sociedades, así como la responsabilidad limitada en la sociedad anónima, han sido utilizadas por parte de los socios controlantes en muchos casos como un medio para realizar actos abusivos o fraudulentos, en beneficios de ellos mismos y en perjuicio de los acreedores de la sociedad. Es el caso de la nueva forma de evasión tributaria que se produce en la etapa de recaudación cuando se deja de pagar en todo o en parte el tributo correctamente determinado a través de la instrumentalización del abuso de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica, por parte de los socios controlantes de esta, en desmedro del Estado, del sistema de egresos e ingresos y la realización del gasto público.

**7.1.1. El abuso de la responsabilidad limitada evita el pago de la obligación tributaria configurando una nueva forma de evasión tributaria.** El abuso de la responsabilidad limitada consiste en el uso irregular de la situación jurídica de poder de responsabilidad limitada que perpetra la violación del crédito tributario de la Administración Tributaria. Así pues, el abuso de la responsabilidad limitada contraviene la función social-económica de la limitación de la responsabilidad que fue instaurada en el ordenamiento jurídico, con la única finalidad de que los socios de la sociedad anónima no respondan personalmente por las deudas sociales ante los acreedores de esta y para no evadir el cumplimiento de la deuda tributaria de la sociedad.

Ahora, el uso abusivo de la responsabilidad limitada sólo puede ser realizado por el socio de la sociedad anónima. Dado que, la responsabilidad limitada es una situación jurídica subjetiva de poder que se deriva de la adquisición del status jurídico de socio por la adquisición de acciones en la sociedad. Así, en la responsabilidad limitada prima el derecho subjetivo del socio accionista de no responder personalmente por las deudas de la sociedad frente a sus propios deberes, como ha quedado establecido en el artículo 51° de la LGS, que establece: “En la sociedad anónima el capital está representado por acciones nominativas y se integra por los aportes de los accionistas, quienes no responden personalmente por las deudas sociales (...)”. Así, al ser la responsabilidad limitada una situación jurídica de poder del socio accionista es susceptible de ser utilizada de forma abusiva.

Los supuestos en los que se presenta el uso abusivo de la responsabilidad limitada muchas veces no son independiente entre sí, sino que podrían presentarse más de un supuesto en un caso concreto, por tal motivo, esta conducta podría desarrollarse en cada uno de dichos supuestos o en algunos de ellos simultáneamente. Estos supuestos de hecho son la infracapitalización, grupos económicos e incluso en la confusiones de patrimonios, aunque no han sido materia de este estudio.

Así, empezaremos por explicar la evasión tributaria que se produce mediante el abuso de la responsabilidad limitada por parte de los socios controlantes de la sociedad anónima en la infracapitalización o mejor dicha infrapatrimonización. Para esto debemos partir de la idea de que uno de los elementos de vital importancia en las sociedades es el capital, especialmente en las que otorgan el derecho de limitación de responsabilidad a los socios de acuerdo al valor de los aportes o acciones suscriptas. El capital social representa una garantía patrimonial para la Administración Tributaria debido al mecanismo legal de pago de una sociedad. Así, el capital social nos permite medir la solvencia de la sociedad y nos indicará la posibilidad de cumplir con sus acreencias tributarias.

El abuso de la responsabilidad limitada se produce cuando los socios controlantes, sabiendo del riesgo creado en el desarrollo de sus actividades económicas y de los volúmenes de sus operaciones comerciales o de las obligaciones que puede contraer la sociedad anónima,

no aportan el capital suficiente para cumplir con las obligaciones que producen sus actividades, entre ellas las obligaciones tributarias. Por consiguiente, cuando la sociedad anónima no puede pagar deudas tributarias se escudan en el derecho de limitación de la responsabilidad pese a que con sus actuaciones han ejercido su derecho de forma irregular, propiciando adrede que se deje de pagar las deudas tributarias de la sociedad. La evasión tributaria se instrumentaliza, así, mediante el abuso del derecho responsabilidad limitada.

La responsabilidad limitada tiene como finalidad la protección de la inversión ante el riesgo que significa realizar actividades económicas, sin embargo, no tiene razón de ser cuando la inversión es insuficiente, evidenciándose el abuso del derecho y la ilegitimidad de la responsabilidad limitada de los socios.

Podría decirse que la infracapitalización tendría solución con la regulación de una cuota de inicio para el capital social de la sociedad anónima. No obstante, esta no sería la solución, dado que, en la realidad, las sociedades anónimas que emprenden actividades económicas empiezan con un capital modesto y poco a poco, en la medida que crece la magnitud de sus actividades económicas, van aumentando su capital social. El problema de la evasión tributaria, producto del abuso de la responsabilidad limitada que se presenta en la infracapitalización, es resultado de la actuación irregular de los socios controlantes de la sociedad anónima que no sólo no aportan el capital suficiente, sino que a medida que aumenta la magnitud de su operaciones, no realizan aumentos de capital. Por el contrario, financiados a través de préstamos otorgados por ellos mismos o terceros, llevan a cabo actividades económicas de mayor riesgo.

De esta forma el préstamo por parte de los socios, en esta situación, evidencia claramente la intención de no transferir definitivamente el patrimonio que es materia del crédito a la sociedad, liberándose del riesgo empresarial característico de la aportación de capital. Intención que se observa más aún si terminada las operaciones se privilegia el pago total o parcial de estos créditos en desmedro de los créditos de la Administración tributaria, quedando la sociedad anónima en condición de insolvencia. Como resultado la sociedad no puede pagar sus deudas tributarias y los socios alegaran el derecho de la responsabilidad





limitada, pese que con sus actuaciones han propiciado dolosamente que se deje de pagar las deudas tributarias de la sociedad.

Por otra parte, se ha señalado que los supuestos en los que se presentan la evasión tributaria mediante el abuso de la responsabilidad limitada de la sociedad anónima no son independiente entre sí, sino que podrían presentarse más de un supuesto en un caso concreto. Así, a través de los grupos de sociedades también se puede presentar la evasión tributaria por infracapitalización de la sociedad controlada, justamente por el abuso de la responsabilidad limitada de la sociedad controlante.

El grupo de sociedades está compuesto por dos o más sociedades jurídicamente autónomas en las que existe una sociedad controlantes y otras controladas, estableciéndose relaciones de control y dependencia destinadas a satisfacer un interés grupal, que casi siempre es el interés de la sociedad controlante. Esta última ejerce el control sobre las demás de tal forma que puede determinar el destino de las sociedades controladas. Esta capacidad de control, en la cual se sostiene esta relación de autoridad-obediencia se basa básicamente en vínculos jurídicos, económicos, financieros, familiares, entre las sociedades controlantes y las sociedades controladas.

Las clases de control que se pueden presentar en los grupos de sociedades se han explicado ampliamente. Para entender la evasión tributaria por el abuso de la responsabilidad limitada en su ejemplo infracapitalización en los grupos de sociedades debemos centrarnos solamente en el control interno de derecho. El control societario interno de derecho nace de la relación económica entre la sociedad controlante, cualquiera sea su forma societaria, y la sociedad anónima controlada. Estamos ante el control del accionario y se ejerce en razón de la titularidad de la mayoría de acciones en la sociedad anónima controlada. Es decir, la sociedad controlante posee la mayoría de las acciones con derecho a la limitación de la responsabilidad ante deudas de la sociedad anónima controlada. Ahora, para determinar que una sociedad que forma parte de un grupo económico esté siendo usada de manera abusiva tenemos que tener en cuenta algunas situaciones, a) La controlante y la controlada tienen directores y funcionarios

comunes. b) La controlante financia a la controlada, c) El capital de la controlada es manifiestamente insuficiente.

En este orden de ideas, el abuso de la responsabilidad limitada se produce cuando la sociedad controlante, sabiendo del riesgo creado en el desarrollo las actividades económicas. el volumen de operaciones comerciales o de las obligaciones que puede contraer la sociedad anónima controlada, no aporta el capital suficiente para cumplir con las obligaciones que producen las actividades de esta, entre ellas las obligaciones tributarias. De tal forma, que cuando la sociedad anónima controlada no puede pagar deudas tributarias, la sociedad controlante se esconden tras la limitación de la responsabilidad que posee. Así, al haber ejercido de modo antisocial su derecho ocasiona dolosamente que se incumpla con el pago de las deudas tributarias de la sociedad controlada. El modus operandi de la sociedad controlante se desarrolla de igual forma de la que se ha explicado en la evasión tributaria por la infracapitalización del socio controlante (persona natural).

**7.1.2. La utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de la obligación tributaria configurando una nueva forma de evasión tributaria.** Para explicar cómo se produce la evasión tributaria, mediante la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad, debemos señalar que cualquier persona, sea natural o jurídica, tiene derecho a constituir sociedades para el desarrollo de actividades económicas sin arriesgar su patrimonio personal. Así, el derecho de asociación es un derecho fundamental de todo ser humano contemplado en el numeral 13 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú. En este sentido, las personas pueden crear sociedades: sujetos de derecho con autonomía formal, voluntad jurídica y patrimonio propio con el que responderá por las deudas que pueda asumir en el desarrollo de sus actividades.

Así, nuestro ordenamiento jurídico faculta a todas las personas a crear sociedades, las mismas que al momento de su inscripción en los registros públicos adquieren personalidad jurídica y la mantiene hasta que se inscriba su extinción en el mismo registro. De la personalidad de la persona jurídica, como se ha dicho, se desprende el efecto de la autonomía formal, por la cual, la persona jurídica es considerada como sujeto de derecho distinto a los

miembros que lo integran desde el día de su inscripción en el registro respectivo. Esta autonomía que ha sido reconocida por nuestro ordenamiento jurídico, en la primera parte del artículo 78° del Código Civil, consagra: “La persona jurídica tiene existencia distinta de sus miembros (...).”

Sin embargo, muchas veces la facultad de crear sociedades así como la autonomía formal de la sociedad ha sido utilizada fraudulentamente. Esta situación se produce cuando se utiliza a la sociedad para efectos de realizar actos en fraude a la ley, frustrar derechos acreedores, en buena cuenta, burlar las obligaciones contractuales o legales y en el ámbito tributario, para dejar de pagar la deuda tributaria. De esta forma, cuando se habla de utilización fraudulenta de la sociedad podemos decir que de manera mediata son los socios quienes la utilizan fraudulentamente desviando los fines para los que les fue dada la posibilidad de formar una organización colectiva, distinta a sus miembros.

Ahora, la evasión tributaria también puede producirse mediante la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad por parte de los socios controlantes, sean estas personas naturales o jurídicas. Así, la nueva forma de evasión tributaria se produce cuando en la etapa de recaudación el socio controlante, sea personas naturales o jurídicas, a través de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad deja de pagar en todo o en parte la obligación tributaria correctamente determinada.

La fenomenología de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad para dejar de pagar la deuda tributaria se presenta en la experiencia jurídica de la siguiente forma: Los socios controlantes aprovechándose de la existencia de normas que regulan la creación de la sociedad (normas de cobertura) constituyen una sociedad con el fin de incumplir el pago de la deuda tributaria de la sociedad. Este actuar no es propio de la finalidad de las normas usadas como cobertura. En este sentido, la persona natural o jurídica crea a la sociedad en base a las normas societarias, justamente las que regulan la creación de esta, entre ellas los artículos 1°, 2°, 5° y 6°, de la Ley General de Sociedades.

Así, la creación de una sociedad es utilizada para frustrar la finalidad de normas tributarias imperativas y de orden público, las cuales no se infringe abiertamente, sino de un modo indirecto. Estas normas son justamente las que regulan la recaudación de los tributos, tanto ordinaria como coactiva, y el pago de la obligación tributaria o deuda tributaria de ser el caso. Esta utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad persigue un resultado prohibido por nuestro ordenamiento jurídico general: incumplir dolosamente el pago de la obligación tributaria configurando una nueva forma de evasión tributaria.

La utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad para evitar el pago de la obligación tributaria puede ocurrir, por ejemplo: si en una sociedad A, cualquiera sea su forma societaria, los socios controlantes crean otras sociedades de fachada, especialmente sociedades anónimas, para evadir los pagos de la obligación tributaria a la Administración Tributaria. La actuación de los socios controlantes que propician el incumplimiento del pago de la deuda tributaria de la sociedad A se evidenciaría en el hecho de conformar estas sociedades de fachada para que parte de sus ingresos, producto de sus actividades comerciales, sean administrados por estas, y no ingresen a su activo de la sociedad A, quedando esta última sin garantía patrimonial para pagar sus deudas tributarias. De este modo, se utilizan sociedades como un mero instrumento para sustraerse del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La evasión tributaria que se produce en la etapa de recaudación por la utilización de la fraudulenta de la personas jurídica es muy común en la presencia de grupos de sociedades, tema que ha sido explicado ampliamente en el Capítulo IV. Para determinar que una sociedad que forma parte de un grupo económico esté siendo utilizada fraudulentamente tenemos que tener en cuenta algunas situaciones: a) La sociedad controlante y la controlada tienen directores y funcionarios comunes; b) La sociedad controlante paga los salarios y otros gastos o pérdidas de la controlada; c) La sociedad controlada no tiene actividades de importancia excepto con su controlante, ni otros activos que no fueron transferidos por aquélla; y d) Los directores y funcionarios de la sociedad controlada no actúan con independencia y en interés de ésta, sino que reciben instrucciones de la controlante en interés de esta última.

## **7.2. La evasión tributaria afecta de manera directa el desarrollo socioeconómico del país.**

La evasión tributaria que se produce en la etapa de recaudación cuando se deja de pagar en todo o en parte la obligación tributaria a través de la instrumentalización del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica, por parte de los socios controlantes, afecta directamente el funcionamiento del Estado y el desarrollo del país, dado que, en nuestra realidad existe la necesidad de recaudar los tributos para financiar el funcionamiento del Estado y para la prestación de los servicios públicos.

El Estado en el desarrollo de sus actividades con las que busca satisfacer las necesidades generales de la sociedad: salud, vivienda, educación, seguridad social, etc, y en el cumplimiento de otros fines, requiere de recursos financieros para obtener los bienes y servicios que va a utilizar. Esta actividad financiera del Estado como consecuencia genera un gasto, denominado gasto público, por lo que, es necesario obtener ingresos para cubrirlos. Así, los ingresos del Estado para realizar el gasto público provienen de distintas de fuentes de recurso. Estas fuentes están recogidas en el presupuesto de la República y son: los impuestos, la explotación de recursos naturales, las tasas y contribuciones, el endeudamiento y las donaciones. De todas las fuentes de recursos del Estado, la de los impuesto es la más importante, pues de ella provienen la mayor parte de los ingreso para el cumplimiento de sus fines.

Así, en un Estado social y democrático de derecho como nuestro país, la función constitucional de los tributos radica; por un lado, en permitir al Estado financiar el gasto público dirigido a cumplir con los servicios básicos que la sociedad requiere; y de otro, en la realización de los valores constitucionales como el de la justicia y solidaridad. El tributo tiene entonces como finalidad propia la de proveer de ingresos al Estado para el cumplimiento de sus fines: la prestación de servicios públicos y satisfacción de necesidades sociales básicas y esto se refleja en el presupuesto de la Republica.

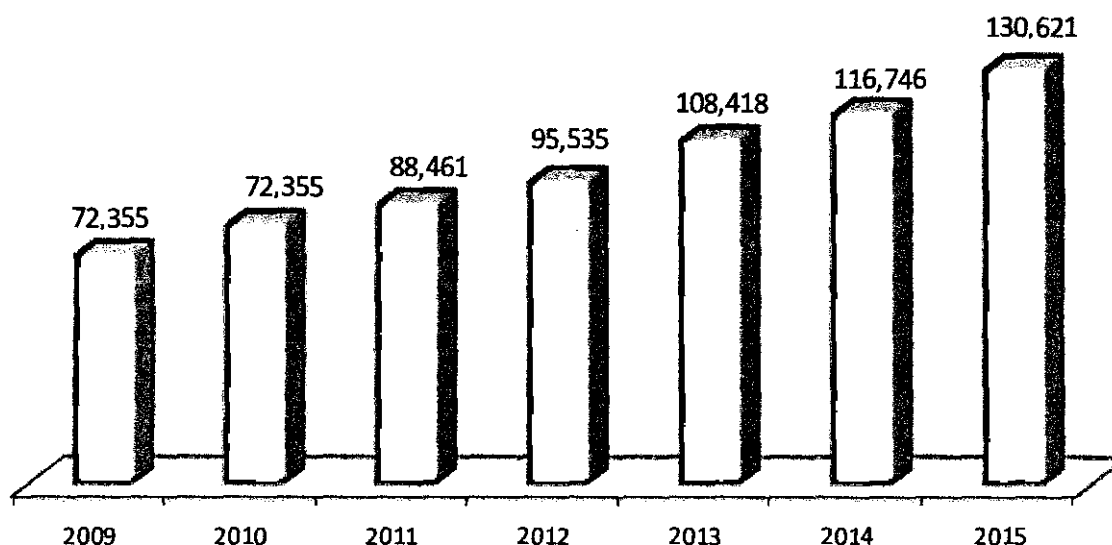
En este sentido, toda forma de evasión tributaria; incluida la que se produce en la etapa de recaudación cuando dolosamente se deja de pagar en todo o en parte la obligación tributaria correctamente determinada a través de la instrumentalización del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica (sociedades); afecta el funcionamiento del Estado y el desarrollo del país, pues se deja de recaudar los ingresos necesarios para financiar los servicios públicos. Así, los ingresos en el presupuesto de la República podrían ser mayores si se previenen y combaten estas conductas que, por lo general, permanecen ocultas.

Así, el presupuesto del Sector Público está sujeto a una restricción impuesta por la cantidad limitada de recursos disponibles para gastar. Este límite, en el caso del Estado, se determina por la capacidad de recaudar ingresos, principalmente, a través de los distintos impuestos, gravámenes, contribuciones y tasas que los ciudadanos pagan. En este sentido, si el Estado no recauda los suficientes, se endeuda. De ahí que resulte de suma importancia que se adopten medidas toda forma de evasión tributaria, incluida la que es objeto de la presente investigación.

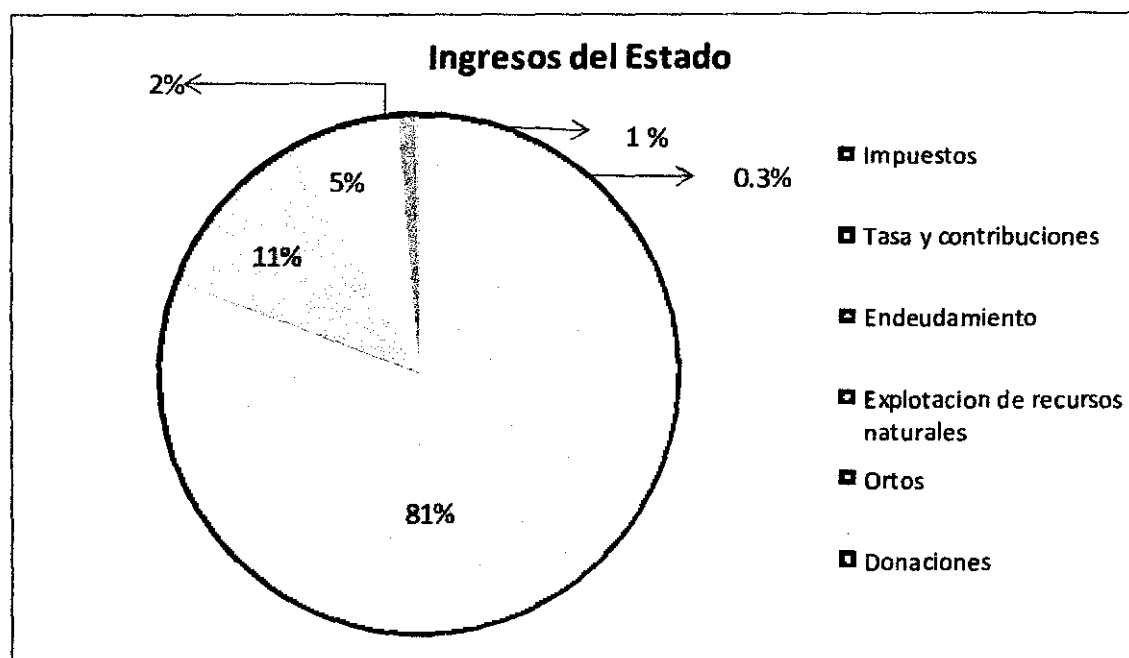
Ahora bien, con todo lo dicho veremos algunas cifras que reflejan la importancia de la recaudación y la lucha contra la evasión tributaria:

Los recursos que financiaran los gastos del presupuesto 2015 ascienden a S/. 130,621 millones que significa un crecimiento en 11.9% en relación al previsto para el año 2014, producto de las proyecciones en las variables económicas que inciden en los recursos del presupuesto. Estos recursos son mayores en 50% respecto a lo obtenido a inicios del presente Gobierno y cerca del doble si se compara con el alcanzado en el año 2009.

### Evolución de los recursos del presupuesto (Millones S/.)

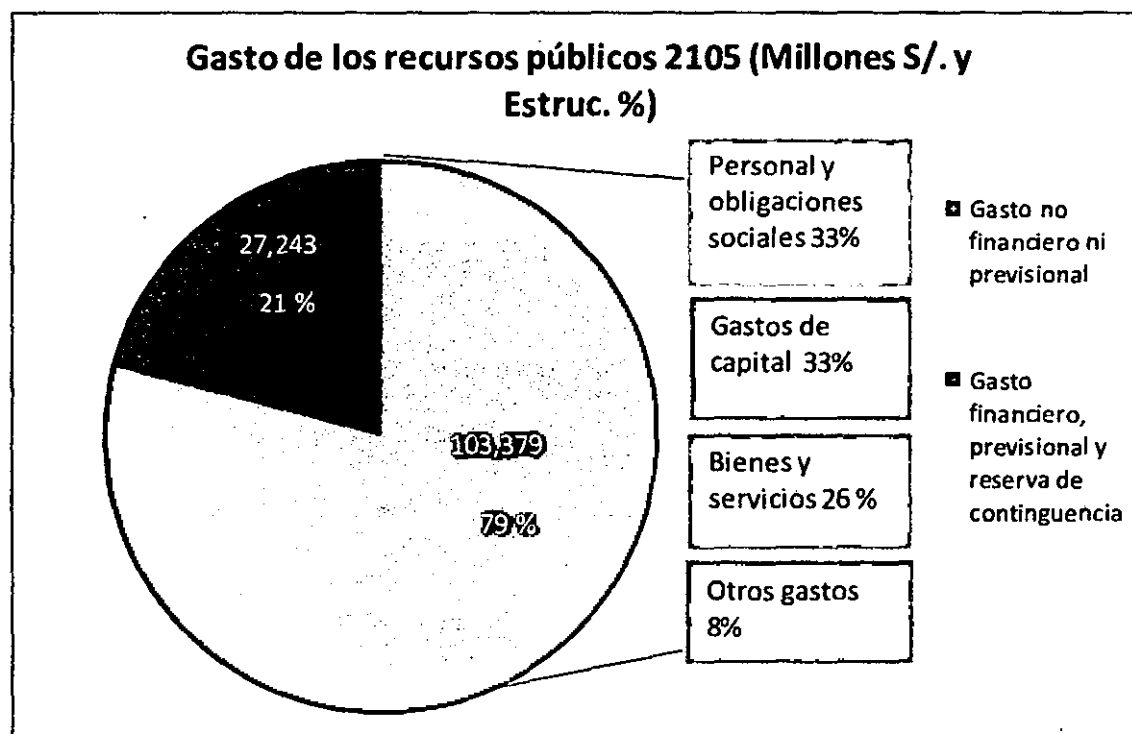


Los ingresos que financian el presupuesto para el año 2015 provienen principalmente de los pagos que los contribuyentes (personas naturales o jurídicas), realizan por impuestos, las cuales concentran el 81% del total de recursos. Por su parte, las tasas y contribuciones, que provienen del cobro de tasas, venta de bienes, prestación de servicios, contribuciones, entre otros, concentran el 11% de los ingresos, seguido por los recursos provenientes del endeudamiento.



Según la naturaleza económica, del total de los recursos del presupuesto público 2015, S/. 103,379 millones (79% del presupuesto) se destinan al gasto no financiero ni previsional, (gasto corriente, servicios y obras públicas, programas sociales) y S/. 27,243 millones (21% del presupuesto) para el gasto financiero (servicio de la deuda pública) y previsional (pensiones) y para situaciones no previstas (reserva de contingencia).

Los recursos destinados para el gasto no financiero ni previsional recoge aquellos recursos orientados al cumplimiento de las políticas públicas a cargo las entidades del Gobierno Nacional, Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales, para lo cual se excluye aquellos gastos que no afectan de manera directa las políticas sectoriales, como son los gastos en pensiones, el pago del servicio de la deuda pública y aquellos recursos para situaciones no previstas inicialmente y que están en la reserva de contingencia que se transferirán a las entidades públicas durante la ejecución presupuestal. Del total de recursos para gasto no financiero ni previsional, el 67% se destina a cubrir las obligaciones en gasto corriente como los pagos de personal y obligaciones sociales, bienes y servicios y otros gastos (transferencias a programas sociales principalmente); y cerca de la tercera parte se destina para gasto de capital, principalmente a obras públicas.





### **7.3. La desestimación de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica hace efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse.**

Para abordar el tema de la desestimación de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la persona jurídica, empezaremos por explicar quién ostenta la calidad de socio controlante de la sociedad. Así, el socio controlante en una sociedad es aquel que ejerce el control efectivo de la sociedad, normalmente en razón a que ostentan la mayoría de acciones o participaciones, dependiendo de la forma societaria que se adopte, que le permite determinar la gestión de la sociedad comercial.

En el caso de la sociedad anónima cada socio está obligado frente a la sociedad por lo que se haya comprometido a aportar al capital, aportes que sólo pueden ser de naturaleza dineraria. Estos aportes a su vez representan acciones nominativas del mismo valor, cada una de las cuales es una parte alícuota del capital social. Así, el socio de la sociedad anónima de acuerdo a los aportes que haya realizado adquirirá la titularidad de acciones. Por su parte, la acción también es entendida como un conjunto de derechos y obligaciones que surgen cuando una persona adquiere la condición jurídica de socio de la sociedad anónima, al adquirir titularidad de acciones. Uno de los derechos que le pertenecen al socio por su condición de tal justamente es el derecho de limitación de responsabilidad, hasta el importe de la aportación. En este orden de ideas, en la sociedad anónima el socio controlante o los socios controlantes, será aquel o aquellos, que tengan la mayoría de las acciones, de tal forman que pueda influir en la actuación de la sociedad.

Así, el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad, llevados a cabo por los socios controlantes para incumplir el pago de la obligación tributaria en la etapa de recaudación, son actos realizados por los socios no contenidos en acuerdos de asamblea, sino que se basan en la voluntad de facto del socio controlante o los socios controlantes que influye la dirección y gestión de la sociedad, puesto que, los acuerdos societarios ilícitos adoptados por los socios o administradores de la sociedad están expresamente prohibidos en los artículo 12º, 133º, 139º de la Ley General de

Sociedades. Este control que ejerce el socio controlante en la sociedad anónima es tal que la dominación o control se extiende a administradores y gerentes que, conscientes de este control, obedecerán las órdenes y directivas que le impartan. Así, es como surge la responsabilidad del socio controlante de la sociedad anónima por actos realizados en razón de su control sobre la sociedad.

Ahora, la desestimación de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica sí haría efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse. Este remedio se aplica cuando estamos ante el abuso de la personalidad jurídica, que se produce ya sea abusando del privilegio de la limitación de la responsabilidad de las sociedades de capitales o en otros caso utilizando la forma jurídica de la sociedad. Estando el abuso de la responsabilidad limitada dentro de la teoría general del abuso del derecho y la utilización fraudulenta de la forma jurídica social comprendida dentro del fraude a la ley. De manera que, la desestimación de la persona jurídica es la denominación con que se conoce a la solución por la cual se permite desestimar la responsabilidad limitada de los socios controlantes de la sociedad anónima, los cuales responderán de forma ilimitada por las obligaciones sociales, sin afectar la autonomía formal de la sociedad y por otro, la desestimación de la autonomía formal de la sociedad, negando su existencia autónoma como sujeto de derecho frente a su utilización en fraude a la ley.

En caso que, el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la sociedad haya sido instrumentalizada para incumplir el pago de la obligación tributaria en la etapa de recaudación, como lo hemos explicado en la primera parte de este capítulo, se puede desestimar la responsabilidad limitada y su autonomía formal, dado que, se habría vulnerado los fundamentos del otorgamiento de la limitación de la responsabilidad y del reconocimiento de la sociedad como sujeto de derecho distinto a sus miembros. El efecto principal de la desestimación es la extensión de la responsabilidad a los socios controlantes, sean personas naturales o jurídicas, estando obligados a pagar la deuda de la sociedad. Lo que se lograría a través de las acciones judiciales que adopte la administración tributaria en la vía jurisdiccional para hacer efectivo el pago de la deuda tributaria.



#### **7.4. La necesidad de regular y prohibir el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica instrumentalizada para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria.**

Se ha explicado como los socios controlantes pueden hacer uso abusivo de su responsabilidad limitada o utilizar fraudulentamente la autonomía formal de la sociedad para no cumplir con el pago de las obligaciones tributarias, correctamente determinadas, escudándose en la protección que proporciona la responsabilidad limitada y la autonomía formal de la sociedad, pues estas resultan idóneas para llevar a cabo las actuaciones descritas perjudicando la recaudación de los tributos y por consiguiente el desarrollo del país. Sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico no existe una regulación adecuada e idónea, no sólo para hacer efectivo el pago de la deuda tributaria, sino también para prevenir la evasión tributaria, castigarla penalmente y de ser el caso negar la existencia de una sociedad como sujeto de derecho, al descubrir que está siendo utilizada de fachada en fraude a la ley.

Así, en el año 2012 a fin de combatir la elusión y la evasión en el Perú se adoptaron importantes medidas tributarias; entre ellas la regulación de una norma general antielusiva sustentada en el deber de todo ciudadano de soportar equitativamente el gasto público a través del pago de sus tributos y en la facultad del Estado. Del estudio de la descripción de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, podemos señalar que esta combate tanto la elusión como la evasión. La elusión entendida como evitar el nacimiento de la obligación tributaria mediante el abuso de las formas jurídicas o la vulneración de la causa típica, y; la evasión como la disminución total o parcial de la obligación tributaria que se debe pagar. Actos que se producen previamente al nacimiento de la obligación tributaria y en la etapa determinativa del tributo, respectivamente.

Sin embargo, no existe en nuestro ordenamiento tributario una norma general de estas características que luche de modo integral contra la evasión que se produce cuando incumple con el pago de la obligación tributaria, correctamente determinada, de manera dolosa a través del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica, conductas que se producen en la etapa de recaudación del tributo. Por

consiguiente, la norma XVI, norma general antielusión, resulta insuficiente para prevenir y combatir esta nueva forma de evasión tributaria. Por lo que, es necesaria una norma general antiabuso para prevenir y combatir esta nueva forma de evasión tributaria.

Por otro lado, igualmente en el año 2012 se incorporó al Código Tributo el artículo 16° - A, la figura del administrador de hecho-responsable solidario que, a través de la responsabilidad solidaria, legaliza un supuesto por el que la Administración Tributaria ejerce su autotutela declarativa y ejecutiva para garantizar su crédito tributario, aunque realmente no actúa de manera directa contra la evasión producto del abuso de la responsabilidad limitada y utilizando fraudulentamente la autonomía formal de la persona jurídica, como sí lo haría la regulación de una norma general antiabuso que se pueda invocar en la acción judicial que la Administración Tributaria dirija contra la persona controlante cuyos actos propician que se deje de pagar la obligación tributaria.

La razón por la cual el artículo 16-A del Código Tributario, no resulta adecuado para combatir esta nueva forma de evasión tributaria, es que la responsabilidad solidaria en el ámbito tributario tiene sólo la función de garantizar el crédito tributario, por lo que hace responder a aquel que, sin ser sujeto pasivo, es colocado en la posición de garante de la deuda tributaria, por no evitar el incumplimiento de la deuda a cargo del contribuyente. En este sentido, el responsable solidario es deudor tributario “junto con el” “al lado del” contribuyente. Sin embargo, en estas conductas objeto de estudio el socio controlante no está al lado del contribuyente de la sociedad, sino que se encuentra oculto, y no sólo eso sino que su actuar es ilegal y delictuoso. Así, la sociedad no sólo deja de pagar la deuda tributaria sino que el incumplimiento se produce porque es el socio controlante quien instrumentaliza el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de persona jurídica. Por lo tanto, es necesaria una investigación exhaustiva para determinar quién o quiénes han actuado en abuso o fraude a la ley, y de ser determinados el efecto no sólo será pagar la deuda sino que también serán sancionados penalmente y de ser el caso la sociedad utilizada fraudulentamente no será reconocida como tal.

Visto, lo anterior no parece adecuado que sea la propia Administración Tributaria la que, como juez y parte, lleve a cabo por sí misma, sin intervención judicial, la desestimación de la responsabilidad limitada y de la autonomía formal de la sociedad. Además, la Administración Tributaria no tiene la misma forma de evaluar estas actuaciones, como si lo haría un juez de forma integral, abarcando no sólo el pago de la deuda tributaria sino también posibilidad de negar la responsabilidad limitada y lo más grave negar la existencia de sociedad cuando el socio controlante la ha utilizado fraudulenta propiciando que esta incumpla el pago de la deuda tributaria. Por esto, sería mejor que la Administración Tributaria acuda a la jurisdicción ordinaria con la finalidad de que un juez determine a través de un proceso debido y garantista si existe o no abuso de la responsabilidad limita y utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica.

Así, la evasión tributaria que se realiza a través de la instrumentalización del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la Sociedad puede presentarse de muchas y variadas formas, resultando imposible regularlas en una sola norma jurídica. Por esta razón, la regulación debe realizarse mediante una norma general antiabuso que busque prevenir y combatir esta forma de evasión. En esta norma general se puede regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, para atribuir presupuestos a los casos que puedan verse afectados, aplicando la sanción prevista en la consecuencia. Así, la norma general antiabuso tienen en común un presupuesto de hecho consistente en un fenómeno de abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica formulado en términos genéricos, de manera que dentro del mismo puedan incluirse muchos casos concretos a los cuales se les aplica una sola consecuencia; la extensión de la responsabilidad a los socios controlantes, sean personas naturales o jurídicas, ante las deudas de la sociedad.

Ahora, si bien existe la necesidad de regular y prohibir el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica que evita el cumplimiento de la deuda tributaria. Esta regulación, como ya se explicó, tendría como fin que a través de un proceso judicial se haga efectivo el pago de la deuda tributaria responsabilizando al socio controlante. Sin embargo, esta nueva forma de evasión tributaria

implica la vulneración de disposiciones legales de forma dolosa, razón por la cual, en el ámbito penal es considerada como el delito de defraudación tributaria. En este sentido, también resulta necesario dictar las normas que permitan además sancionarla penalmente.

Así, la evasión tributaria comprendida como la conducta de no pagar en todo o parte el tributo, correctamente determinado, pero de manera dolosa que se produce por causa del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía jurídica de la sociedad constituye una nueva modalidad de defraudación que requiere ser sancionada eficazmente mediante una regulación específica en la Ley Penal Tributaria. Puesto que, como hemos visto en el Capítulo V, no se encuentra regulada específicamente, lo que dificultaría su castigo.

Por todas las razones expuestas, sí se debe de regular y prohibir el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria. Para este fin la norma general antiabuso es la solución más adecuada, pues esta puede abarcar varios supuestos que no se podrían enumerar en una sola norma.

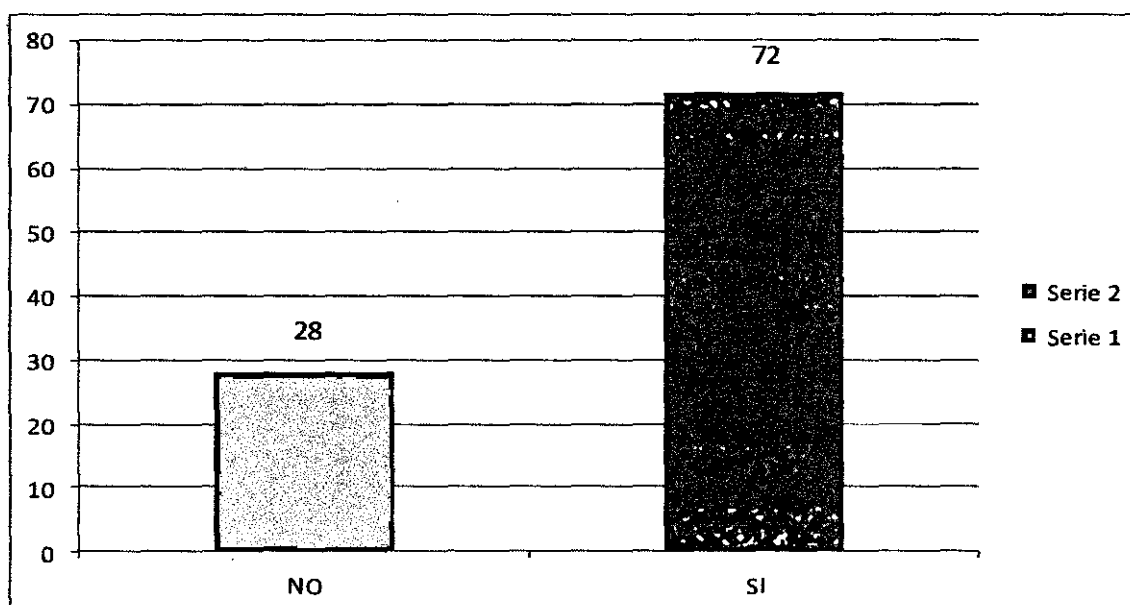
#### **7.5. Resultados y análisis referencial**

**ENCUESTA SOBRE EL “ABUSO DE LA RESPONSABILIDAD LIMITADA Y UTILIZACIÓN FRAUDULENTE DE LA AUTONOMÍA FORMAL DE LA PERSONA JURÍDICA PARA EVITAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DESESTIMACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA”, AÑO 2015.**

**La presente encuesta forma parte de una investigación que trata de establecer el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de las acreencias tributarias configurándose una nueva forma de evasión tributaria.**

### 7.5.1. Resultados: Encuesta dirigida a 100 Abogados inscritos el Colegio de Abogados de Piura:

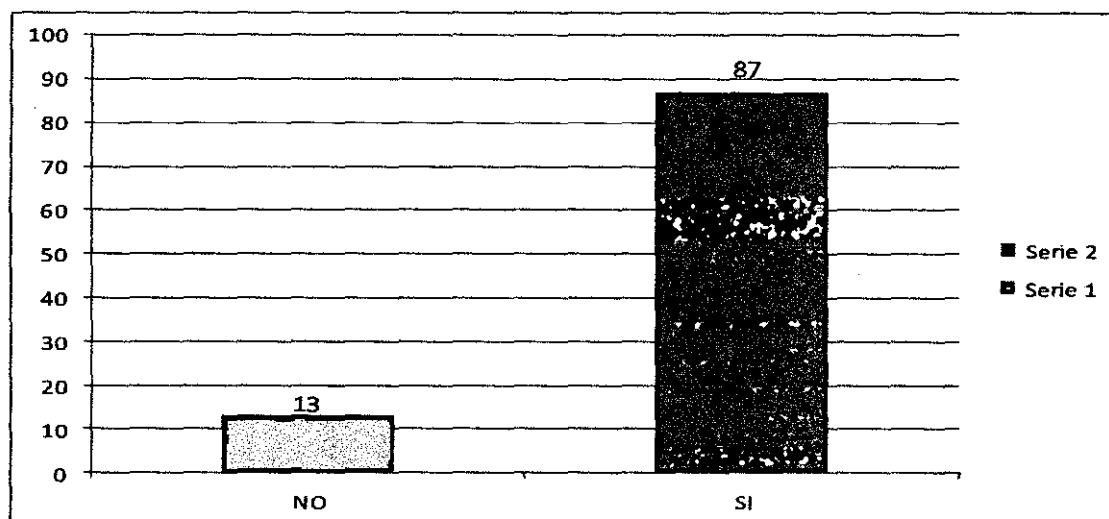
1. ¿El abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de las acreencias tributarias configurando una nueva forma de evasión tributaria?



#### Interpretación:

De los 100 abogados encuestados, 72 responden el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica Sí evitaría el pago de las acreencias tributarias, configurándose una nueva forma de evasión tributaria. Mientras que 28 responden que NO.

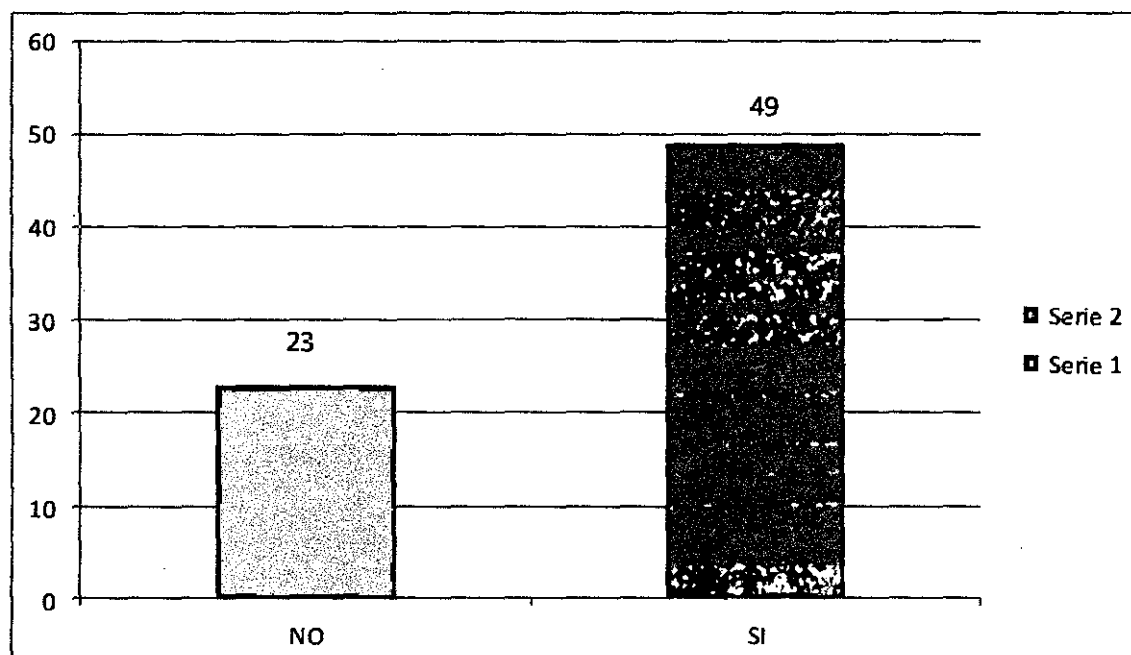
2. ¿La evasión tributaria afecta de manera directa en el desarrollo socioeconómico del país?



**Interpretación:**

De los 100 abogados encuestados, 87 responden que la evasión tributaria SÍ afecta de manera directa en el desarrollo socioeconómico del país. Mientras que 13 responden que NO.

3. ¿La desestimación de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica hace efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse la evasión?



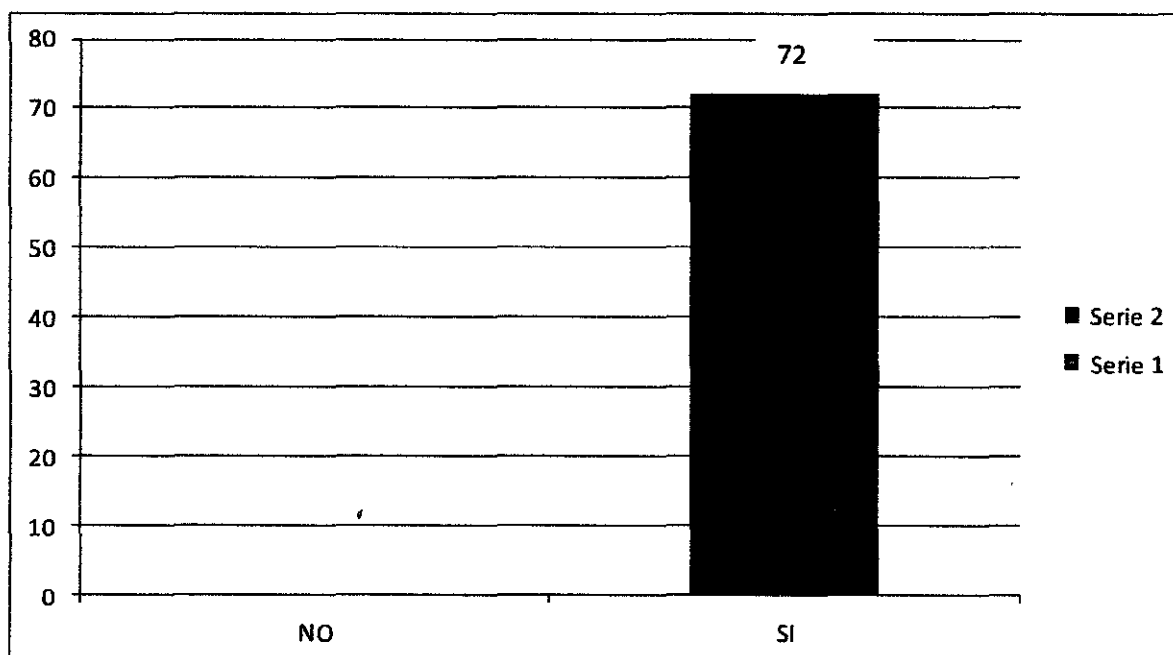




### Interpretación:

De los 72 abogados que respondieron que el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica sí evitaría el pago de las acreencias tributarias configurando una nueva forma de evasión tributaria, 48 responden que la desestimación de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona SÍ haría efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse la evasión. Mientras que 23 responden que NO.

4. ¿Debe regularse y prohibirse expresamente el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica instrumentalizada para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria?



### Interpretación:

De los 72 abogados que respondieron que el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica sí evitaría el pago de las acreencias tributarias configurando una nueva forma de evasión tributaria; los 72 responden

que SÍ debe regularse expresamente y prohibirse el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica para, instrumentalizada, evitar el cumplimiento de la obligación tributaria. Mientras que 0 responden que NO.

### **7.5.2. Análisis Referencial**

Como se puede apreciar, en la primera pregunta de los 100 abogados encuestados, 72 responden el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica SÍ evitaría el pago de las acreencias tributarias configurándose una nueva forma de evasión tributaria. Mientras que 28 responden que NO. Existe consenso mayoritario por parte de los abogados encuestados en sostener que el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica sí evitaría el pago de las acreencias tributarias configurándose una nueva forma de evasión tributaria.

En la segunda pregunta, de los 100 abogados encuestados, 87 responden que la evasión tributaria SÍ afecta de manera directa en el desarrollo socioeconómico del país. Mientras que 13 responden que NO. Lo que quiere decir que aceptan mayoritariamente que la evasión tributaria afecta de manera directa en el desarrollo socioeconómico del país.

En la tercera pregunta, de los 72 abogados que respondieron que el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica sí evitaría el pago de las acreencias tributarias, configurando una nueva forma de evasión tributaria; 49 responden que la desestimación de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona SÍ haría efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse la evasión. Mientras que 23 responden que NO. Con dicha respuesta, la mayoría de los abogados encuestados que respondieron que el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica sí evitaría el pago de las acreencias tributarias configurando una nueva forma de evasión tributaria cree que la desestimación de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona sí haría efectivo el pago de la deuda

tributaria en caso de producirse la evasión tributaria.

En la cuarta pregunta, de los 72 abogados que respondieron que el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica sí evitaría el pago de las acreencias tributarias configurando una nueva forma de evasión tributaria; los 72 responden que SÍ debe regularse expresamente y prohibirse el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica para, instrumentalizada, evitar el cumplimiento de la obligación tributaria. Mientras que 0 responden que NO. En esta respuesta, que es dada en forma mayoritaria, los abogado encuestados, que respondieron que el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica sí evitaría el pago de las acreencias tributarias configurando una nueva forma de evasión tributaria, señalan que sí debe regularse y prohibirse expresamente el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica que busca evitar el cumplimiento de la obligación tributaria.

## Conclusiones

1. La persona jurídica sólo existe en el plano normativo en la medida que en la realidad existencial un grupo de personas se ha propuesto crearla. Es decir, para la existencia de la persona jurídica es condición necesaria la presencia de una pluralidad de personas. Esta organización de personas en una colectividad que responde siempre a la realización de fines e intereses de estas. Así, la existencia normativa de la persona jurídica sólo cumple la función de facilitar que las situaciones jurídicas subjetivas del grupo humano, que existencialmente la constituye, se le imputen a esta, para efectos de las relaciones con sus miembros o terceros. En este sentido, si los miembros de la persona jurídica cometen actos abusivos o fraudulentos aprovechándose de la autonomía formal o responsabilidad limitada, pueden ser responsabilizados directamente.
2. La personalidad jurídica es una atribución de todas las personas jurídicas, por ende de sociedades, por el cual el ordenamiento jurídico las reconoce como sujetos de derecho. Este reconocimiento se adquiere desde el momento de la inscripción en los registros públicos y la mantiene hasta que se inscriba su extinción. Así, el primer efecto de la personalidad jurídica es la autonomía formal, es decir, la distinción de la sociedad como sujeto de derecho distinto a sus miembros. En este sentido, todas las sociedades; la sociedad anónima, en cualquiera de sus dos modalidades; sociedad colectiva, la sociedad en comandita que puede ser simple y por acciones; la sociedad comercial de responsabilidad limitada; y sociedad civil; tienen autonomía formal.
3. En la sociedad anónima está presente, tanto la autonomía formal como la responsabilidad limitada. Siendo la responsabilidad limitada la característica atribuida por el ordenamiento jurídico a la sociedad anónima que la diferencia de otros tipos de sociedades como la sociedad colectiva, sociedad civil, etc. Pero que al igual que la sociedad anónima son personas jurídicas reconocidas como sujetos de derecho. En síntesis, todas las sociedades tienen autonomía formal, pero no todas tienen responsabilidad limitada.



4. Por un lado, cualquier persona tiene la facultad de constituir sociedades y por otro, la responsabilidad limitada se trata de una situación jurídica de poder – que se deriva del status jurídico socio de la sociedad anónima –, pues en ella prima el derecho subjetivo del socio afrente a sus propios deberes. Así, al ser la responsabilidad limitada una situación jurídica de poder es posible que sea utilizada de forma abusiva. En este sentido son los socios controlantes los que en muchas ocasiones abusan del derecho subjetivo de limitación de la responsabilidad con el que cuentan, y de la posibilidad de formar personas jurídicas con el objeto de obtener resultados contrarios al ordenamiento jurídico.
5. Así, a través del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la sociedad, los socios controlantes evitan al pago de la obligación tributaria. Siendo una nueva forma de evasión tributaria la que se produce en la etapa de recaudación cuando se deja de pagar en todo o en parte el tributo correctamente determinado a través de la instrumentalización del abuso de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica, por parte de los socios controlantes de esta. Las situaciones de hecho en los que se puede presentar el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la sociedad son muchas, entre ellas: la infracapitalización, grupo de sociedades y confusión de esferas o patrimonios.
6. La desestimación de la persona jurídica es la denominación con que se conoce a la solución por la cual se permite desestimar la responsabilidad limitada de los socios controlantes de la sociedad anónima, los cuales responderán de forma ilimitada por las obligaciones sociales. Lo que no afectará la autonomía jurídica de la sociedad y la desestimación de la autonomía formal de la sociedad negando su existencia autónoma como sujeto de derecho frente a su utilización en fraude a la ley. Por consiguiente, la desestimación de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica sí haría efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse.

7. La evasión tributaria que se realiza a través de la instrumentalización del abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la sociedad puede presentarse de muchas y variadas formas resultando imposible regularlas en una sola norma jurídica. Por esta razón, la regulación debe realizarse mediante una norma general antiabuso. En esta norma general se puede regular casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, para atribuir presupuestos a los casos que puedan verse afectados, aplicando la sanción prevista en la consecuencia. Así, la norma general antiabuso tienen en común un presupuesto de hecho consistente en un fenómeno de abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica formulado en términos genéricos, de manera que dentro del mismo puedan incluirse muchos casos concretos a los cuales se les aplica una sola consecuencia; la extensión de la responsabilidad a los socios controlantes, sean personas naturales o jurídicas, ante las deudas de la sociedad.
8. Esta nueva forma de evasión tributaria implica la vulneración de disposiciones legales de forma dolosa, razón por la cual, en el ámbito penal es considerada como el delito de defraudación tributaria. En este sentido, también resulta necesario dictar las normas autónomas que permitan, además, sancionarla penalmente.



## Recomendaciones

1. Se recomienda al Congreso de la República en virtud del numeral 1 del artículo 102° de la Constitución Política del Perú, que con el fin de prevenir y luchar directamente contra la evasión tributaria que se produce en la etapa de recaudación, cuando se deja de pagar en todo o parte la deuda tributaria correctamente determinada, a través de la instrumentalización del abuso de la de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la persona jurídica (sociedad) por parte de los socios controlantes, se regule expresamente estas conductas mediante una norma general antiabuso.
2. Se recomienda, así mismo, al Congreso de la República en virtud del numeral 1 del artículo 102° de la Constitución Política del Perú, que se regule en la Ley Penal tributaria una norma penal autónoma y específica con el fin de sancionar penalmente aquel socio que, aprovechándose de su control económico sobre una o más personas jurídicas, abusa de la de la responsabilidad limitada y utiliza fraudulenta de la persona jurídica (sociedad), dejándose de pagar en todo o parte la deuda tributaria correctamente determinada que les corresponde a estas. Tipo penal que actualmente no se encuentra regulado en la ley penal tributaria expresamente.
3. Se recomienda a la Superintendencia de Administración Tributaria y Aduanas – SUNAT, que en virtud de las funciones encomendadas por su ley de creación y siguientes modificatorias, y el Código Tributario elabore una política fiscal integral de prevención y combate contra la evasión tributaria, que incluya justamente esta nueva forma de evasión que se presenta en la atapa de recaudación producto del abuso de la de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la persona jurídica (sociedad). Se le exhorta a promover eventos, capacitaciones, talleres, campañas publicitarias destinadas informar y concientizar a la población y empresarios, de esta problemática, y las consecuencias económicas que generan en la sociedad.

## **Propuestas legislativa**

### **Título Preliminar del Código Tributario**

**Norma XVII: Evasión tributaria, abuso del derecho, fraude a la ley y desestimación de la responsabilidad limitada y autonomía formal de la persona jurídica.**

**Cuando estando en la etapa de recaudación se incumpla total o parcialmente la obligación tributaria o la deuda tributaria correctamente determinada mediante actos realizados por los socios controlantes de la persona jurídica en los que se presenten en forma concurrente o separadamente las siguientes circunstancias:**

- a) El abuso de la responsabilidad limitada de la persona jurídica con responsabilidad limitada;**
- b) y/ o la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica.**

**La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT se encuentra facultada para, en vía de acción, ante el poder judicial, exigir que se responsabilice por el pago de la deuda tributaria al socio controlante de la persona jurídica que llevó a cabo estas conductas.**

**Corresponde a la Administración Tributaria probar que el socio controlante ha abusado de la responsabilidad limitada y ha utilizado la autonomía formal de la persona jurídica para evadir el pago de la deuda tributaria.**



**Título I de la Ley Penal Tributaria, en el artículo 3º, como el tipo base:**

**Artículo 3º. Aquel que aprovechándose de su control económico sobre una o varias personas jurídicas, en beneficio propio o de un tercero, estando en la etapa de recaudación del tributo, incumple total o parcialmente el pago la deuda tributaria correctamente determinada que les corresponde a estas, mediante actos realizados en abuso de la responsabilidad limitada y/o en utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 15 (quince) años y con 375 (trescientos setenta y cinco) a 735 (setecientos treinta cinco) días-multa.**

## Referencias Bibliográficas

Carhuatocto Sandoval, H. O. (2011). *La utilización fraudulenta de la personalidad jurídica en el ámbito laboral*. Tesis para optar el título académico de Doctor en Derecho y Ciencias Políticas. Universidad Mayor de San Marcos. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Unidad de Posgrado. Lima, Perú.

Guerra Cerrón, J. M. E. (2007). *Levantamiento del velo societario y los derechos, deberes y responsabilidades de la sociedad anónima*. Tesis para optar el título académico de Doctor en Derecho y Ciencias Políticas. Universidad Mayor de San Marcos. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Unidad de Posgrado. Lima, Perú.

Quiroga Periche, C. E. (2004). *El uso abusivo de la responsabilidad limitada. Protección de los acreedores de una sociedad anónima frente al uso abusivo de la responsabilidad limitada de los socios, sin afectar la subjetividad jurídica de la sociedad*. Tesis para optar el título profesional de Abogado. Universidad Nacional de Trujillo. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Trujillo, Perú.

Villeda Villeda A. (2006). *El levantamiento del velo corporativo en las sociedades anónimas, una herramienta legal para contrarrestar el abuso en la utilización de la personalidad jurídica*. Tesis para optar el título profesional de Abogado. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, Guatemala.

## Bibliografía

### Libros

Albaladejo, M. (1991). *Manuel Derecho Civil I. Introducción y Parte General. Vol. I*. Barcelona, España: José María Bosch Editor.

Beaumont, R. (1998). *Comentarios a la nueva ley general de sociedades*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica Editores.

Belaunde J. (2007). *Código civil comentado. Por los 100 mejores autores. Tomo I*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica Editores.

Boldo, C. (2000). *Levantamiento del velo y persona jurídica en el derecho privado español*. Navarra, España: Editorial Aranzadi.

Bramont, L., y García, M. (1997). *Manual de Derecho Penal. Parte Especial*. Lima, Perú: Editora San Marcos.

Bravo, J. (2010). *Fundamento de derecho tributario*. Lima, Perú: Jurista Editores.

Charrasquer, M. (2002). *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*. Valencia, España: Tirant lo Blanch.

Cossio, C. (1944). *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*. Argentina, Bueno Aires: Editorial Losada.

De Ángel, R. (1997). *La Doctrina del Levantamiento del Velo de la Persona Jurídica en la Jurisprudencia*. Madrid, España: Editorial Civitas.

De Castro, F. (1985). *El negocio jurídico*. Madrid, España: Editorial Civitas.

De Castro, F. (1991). *La persona jurídica*. Madrid, España: Editorial Civitas.

De La Garza, S. (1983). *Derecho financiero mexicano*. México, México: Editorial Parrúa.

Díaz, A. (2011). *La indivisibilidad de la acción. Una visión funcional*. En: Derecho Societario. Ius Et Veritas. Lima, Perú: Editorial San Marcos de Aníbal Jesús Paredes Galván.

Dobson, J. (1991). *El abuso de la personalidad jurídica*. 2ª ed. Buenos Aires, Argentina: Editorial De Palma.

Duran, L. (2006). La noción del deber constitucional de contribuir. En: *Temas de derecho tributario y derecho público*. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Lima, Perú: Palestra Editores.

Espinoza J. (2006). *Derecho de las Personas*. Lima, Perú: Editorial Rodhas.

Espinoza, J. (1995). Una aplicación de los abusos de derecho en la experiencia jurídica: El problema del abuso en la persona jurídica. En: *Gaceta Jurídica*. Tomo N° 17. Lima, Perú: Editorial Gaceta jurídica S.A.

Elías, E. (1998). *Ley general de sociedades comentada*. Trujillo, Perú: Editora Normas Legales.

Fernández, F. (1981). *Diccionario de Derecho Público*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.

Fernández C. (1999). *Abuso del Derecho*. Lima, Perú: Editorial Grijley.

Fernández C. (2007). *Derecho de las personas: Exposición de motivos y comentarios al libro primero del Código Civil peruano*. Lima, Perú: Editorial Grijley.

García, D. (1975). *El delito tributario*. Lima, Perú: Talleres Gráficos Villanueva.

García, C. (2011). La incidencia de la doctrina de la solidaridad en cierta jurisprudencia del TC peruano. En: *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Lima, Perú: Fondo Editorial USMP.

Girón, J. (1975). *Derecho de Sociedades*. Madrid, España; Editorial T.I.

González, N (2010). *Sistemas jurídicos contemporáneos*. México, México: Nostra Ediciones. UNAM Instituto de Investigación jurídica.

Guiliani, C. (1993). *Derecho Financiero*. Volumen. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.

Gutiérrez, W. (2003). El contrato de sociedad. En: *Tratado de derecho mercantil. Tomo I Derecho societario*. Lima, Perú: Gaceta Jurídica Editores.

Huamani, R. (2009). *Código tributario comentado*. Lima, Perú: Jurista Editores.

Hundskopf, O. (2013). *La sociedad anónima*. Lima, Perú: Editorial Gaceta Jurídica S.A.

Kelsen, H. (2007). *La teoría pura del derecho*. Lima, Perú: Editorial Tribuna Abierta.

Lisdero, A. (2001). Una posible solución al problema de la infracapitalización societaria. En: *Diario El Derecho*. Buenos Aires: Argentina.

Martín, J. (1967). *Acto en fraude a la ley como especie del acto contrario a la ley*. Madrid, España: Editorial Revista de derecho Privado.

Meini, I. (2000). El actuar en lugar de otro en el derecho penal peruano. Análisis del artículo 27° C.P. En: Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Ucayali. Año I. N° 1.

Messineo (1979). *Manual de Derecho Civil y Comercial. Tomo 11. Doctrinas Generales*. Buenos aires, Argentina: Ediciones Jurídicas Europa-América.

Mispireta, C (2003). El allanamiento de la personalidad jurídica o levantamiento del velo societario. En: *Tratado de Derecho Mercantil*. Tomo I. Derecho societario. Lima, Perú: Editorial Gaceta Jurídica S.A.

Montoya, U. (2004). *Derecho comercial*. Tomo I .Lima, Perú: Editorial Jurídica Grijley.

Osorio, Z. (2001). *Sociedad anónima. Manual teórico práctico*. Trujillo, Perú: Editora Normas Legales.

Paredes, E. (2007). *Los delitos tributarios en el Perú: Aspectos sustantivos y procesales*. Lima, Perú: Editorial Cultural Cuzco.

Puig, F. (1957). *Tratado de derecho civil Español*. Tomo I. Madrid, España: Editorial Revista de derecho Privado.

Rancaño M. (1997). *El delito de defraudación tributaria*. Madrid, España: Marcial Pons.

Reale, M. (1978). *Teoría tridimensional del derecho*. Valparaíso, Brasil: Editorial Edeval.



Rosado, G. (2004). *La titularidad de los derechos fundamentales por la persona jurídica*. Valencia: España: Departamento de Derecho Público del Estado, Tirant lo Blanch.

Rosas, J., y Sáenz, M. (2006). Concepción doctrinaria del responsable tributario y notas sobre su tratamiento en la legislación peruana. En: *Los sujetos pasivos responsables en materia*. Resultado de las IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario – IPDT, PUCP.

Rubio, M. (2001). *Título preliminar*. Biblioteca para leer el Código Civil. V. III. Lima, Perú: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Ruiz, V. (2006). *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Navarra, España: Editorial Aranzadi S.A.

Sanz, E. (2005). *Medidas antielusión fiscal*. España: Edita: Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N° 13/05.

Taboada, L. (2002). *Nulidad del Acto Jurídico*. Lima: Perú. Editora Jurídica Editorial Grijley.

Torres, A. (1998). *Acto Jurídico*. Lima, Perú: Editorial Idemsa.

Torres, A. (2011). *Introducción al derecho. Teoría general del derecho*. Lima. Perú: Editorial Idemsa.

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Tomo único. 7ª edición. Ediciones Depalma.

Zavala J. (1998). *Manuel de derecho tributario*. Santiago de Chile, Chile: Editorial jurídica Conosur Ltda.

Zuñiga, R. (1997). *Delito penal tributario, por defraudación fiscal*. Lima, Perú: Remy Editores.

## **Tesis**

Espinoza J. (2002). *Los principios contenidos en el título preliminar del Código Civil peruano de 1984*. Tesis para optar el título académico de Doctor en Derecho. Pontificia Universidad Católica del Perú. Escuela de Graduados. Lima, Perú.

## **Revistas**

Cossio, C. (1948). Panorama de la teoría egológica del derecho. *Revista Trimestral de Cultura Moderna*. Bogotá, Colombia: Universidad Nacional de Colombia.

Echaiz, D. (2002). Control en la política empresarial de los grupos económicos. En: *Revista peruana de derecho de la empresa*. Temas societarios N° 54.

Fernández C. (1999). Naturaleza tridimensional de la persona jurídica. Con especial referencia en el derecho peruano. *Revista Derecho PUC N° 52*. Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú.

Fernández C. (2002). ¿Qué es ser “persona” para el derecho? *Revista “Derecho PUC”, N° 53*. Lima, Perú: Pontificia Universidad Católica del Perú.

Narciso, A. (1965). La elusión y la evasión tributaria. En: *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*. Madrid, España. Volumen 15.



Peralta, V. (2006). Fraude a la ley y fraude a los acreedores, la acción revocatoria ordinaria o pauliana. En: *La Ley. Revista de Derecho*, Tomo 2006-D, Año LXX, N° 121.

Ramos, J. (2014). La elusión tributaria y la economía de opción. A propósito de suspensión de la facultad de SUNAT para aplicar la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. En: *Revista de asesoría especializada*. N° 788, Primera Quincena, Agosto.

Villegas, H. (1994). El contenido de la seguridad jurídica. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, Perú: N.º 26, Junio.

Zusunaga, F. (2013). ¿La cláusula antielusiva general vulnera la constitución peruana? En: *Revista Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 53. Lima, Perú: Tercera Época.

### **Páginas web**

PIRES A. Mario J. Profesor de IDEPROCOP. Material de clases del Programa de Evaluación del Riesgo Tributario CENDECO – UNIMET. Este material puede ser consultado en la siguiente dirección web:

<http://www.ideprocop.com/cursos/EVASI+%C3%B4N,%20>

XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Esta información puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web:

<http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>

## MATRIZ DE CONSISTENCIA

**TEMA: “ABUSO DE LA RESPONSABILIDAD LIMITADA Y UTILIZACIÓN FRAUDULENTE DE LA AUTONOMÍA FORMAL DE LA PERSONA JURÍDICA PARA EVITAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DESESTIMACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA”.**

PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPOTESIS	VARIABLES	INDICADORES
<p><b>1. Problema Principal</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>¿Cómo se relaciona el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica con la evasión tributaria?</li> </ul>	<p><b>1. Objetivo General</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Explicar cómo se relaciona el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica con la evasión tributaria.</li> </ul>	<p><b>1. Hipótesis General</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>El abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de las acreencias tributarias configurand una nueva forma de evasión tributaria.</li> </ul>	<p><b>1. Independiente</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Abuso de la responsabilidad limitada</li> <li>Utilización fraudulenta de la autonomía formal</li> </ul> <p><b>2. Dependiente</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Evasión tributaria</li> </ul>	<p><b>Variable Independiente:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Ley General de Sociedades</li> <li>Código Civil</li> <li>Legislación Comparada</li> </ul> <p><b>Variable Dependiente:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Código Tributario</li> <li>Resoluciones del Tribunal Fiscal</li> <li>Ley Penal Tributaria</li> <li>Jurisprudencias comparadas</li> </ul>
<p><b>2. Problemas Específicos</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>¿La evasión tributaria afecta de manera directa el desarrollo socioeconómico del país?</li> <li>¿La desestimación de la</li> </ul>	<p><b>2. Objetivos Específicos:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Explicar cómo la evasión tributaria afecta de manera directa en el desarrollo socioeconómico del país.</li> <li>Analizar como la desestimación de la</li> </ul>	<p><b>2. Hipótesis Específicas:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>La evasión tributaria afecta de manera directa en el desarrollo socioeconómico del país.</li> <li>La desestimación de la</li> </ul>		

<p>responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica hace efectivo el pago de la deuda tributaria en el caso que producirse la evasión?</p> <p>▪ ¿Debería regularse expresamente y prohibirse el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica instrumentalizadas para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria?</p>	<p>responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica hace efectivo el pago de la deuda tributaria en el caso que producirse la evasión.</p> <p>▪ Proponer se regule y prohíba expresamente el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica instrumentalizadas para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria.</p>	<p>responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica hace efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse la evasión.</p> <p>▪ Sí debe regularse expresamente y prohibirse el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica instrumenalizadas para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria.</p>		
---	--	---	--	--

## **ANEXO 2: INSTRUMENTO DE RECOLECCIÓN DE DATOS (ENCUESTA)**

### **ENCUESTA SOBRE EL “ABUSO DE LA RESPONSABILIDAD LIMITADA Y UTILIZACIÓN FRAUDULENTE DE LA AUTONOMÍA FORMAL DE LA PERSONA JURÍDICA PARA EVITAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. DESESTIMACIÓN DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA”, AÑO 2015.**

La presente encuesta forma parte de una investigación que trata de establecer el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de las acreencias tributarias configurando una nueva forma de evasión tributaria.

**Encuesta dirigida a 100 Abogados inscritos el Colegio de Abogados de Piura:**

Marque con una x, la opción que considere correcta.

1. ¿El abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica evita el pago de las acreencias tributarias configurando una nueva forma de evasión tributaria?

a. Si \_\_\_\_\_

b. No \_\_\_\_\_

2. ¿La evasión tributaria afecta de manera directa en el desarrollo socioeconómico del país?

a. Si \_\_\_\_\_

b. No \_\_\_\_\_



3. ¿La desestimación de la responsabilidad limitada y de la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica hace efectivo el pago de la deuda tributaria en caso de producirse la evasión?

a. Si \_\_\_\_\_

b. No \_\_\_\_\_

4. ¿Debe regularse y prohibirse expresamente el abuso de la responsabilidad limitada y la utilización fraudulenta de la autonomía formal de la persona jurídica instrumentalizada para evitar el cumplimiento de la obligación tributaria?

a. Si \_\_\_\_\_

b. No \_\_\_\_\_

Id Cendoj: 28079110011984100397

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Civil

Sede: Madrid

Sección: 1

Nº de Recurso:

Nº de Resolución:

Procedimiento: CIVIL

Ponente: CARLOS DE LA VEGA BENAYAS

Tipo de Resolución: Sentencia

**Núm. 330.-Sentencia de 28 de mayo de 1984**

PROCEDIMIENTO: Infracción de ley.

RECURRENTE: "Empresa Municipal de Aguas y Alcantarillado, S. A."

FALLO: No haber lugar al recurso contra la sentencia de la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca, de 14 de diciembre de

1981.

DOCTRINA: Personas jurídicas. Concreción de "substrato" y composición personal, a efectos de determinación de

responsabilidad "excontractu".

Desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy

consagrados en la Constitución (*artículos primero, uno, y noveno, tres*), se ha decidido prudencialmente, y según casos y

circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (*artículo séptimo, uno, del Código Civil*),

la tesis y práctica de penetrar en el "substratum" personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad

jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan

perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (*artículo sexto, cuatro, del Código Civil*)

admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídico") en el interior de esas personas cuando

sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (*artículo séptimo, dos, del Código Civil*) en daño ajeno o de "los derechos

de los demás" (*artículo diez de la Constitución*) o contra interés de los socios, es decir, de un mal uso de la personalidad, en un

"ejercicio antisocial" de su derecho (*artículo séptimo, dos, del Código Civil*).

En la Villa de Madrid, a veintiocho de mayo de mil novecientos ochenta y cuatro.

En los autos de mayor cuantía seguidos en el Juzgado de Primera Instancia número uno de los de Palma de Mallorca y en grado de apelación ante la Sala de lo Civil de la Audiencia Territorial de la misma, por "Uto Ibérica, S. A.", domiciliada en Palma de Mallorca, contra "Empresa Municipal de Aguas y Alcantarillado, S. A." (**Emaya**), y contra el Ayuntamiento de Palma, sobre reclamación de cantidad; autos pendientes ante esta Sala en virtud de recurso de casación por infracción de Ley, interpuesto por "**Emaya**, S. A.", entidad demandada, representada por el Procurador don Rafael Rodríguez Montaut, y dirigida por el Letrado don Francisco Ramallo Massanet; habiendo comparecido en el presente recurso la parte actora y recurrida, representada por el Procurador don Ángel Jimeno García y dirigida por el Letrado don Alberto Miró Coll, sin que lo haya verificado el Ayuntamiento de Palma.

## RESULTANDO

RESULTANDO que ante el Juzgado de Primera Instancia número uno de los de Palma de Mallorca, se promovió demanda de juicio declarativo de mayor cuantía por el Procurador don Antonio Obrador, en representación de "Uto Ibérica, S. A.", basándose en los siguientes Hechos: Primero: Que la entidad demandada, al parecer, es explotadora de la red de aguas de esta ciudad de Palma, propiedad del Ayuntamiento, y responsable de su mantenimiento, conservación y reparación, etc. Segundo: Que en junio de mil novecientos setenta y siete, en la calle Alférez González Moro, y en las inmediaciones del hotel "Uto Palma" sito en la avenida Calvo Sotelo, se produjo una avería en las conducciones de aguas limpias sitas en dicho lugar; avería que provocó una filtración de aguas limpias, y llegó a la inundación, en diversos apartamentos del edificio Uto Ibérica Palma. Tercero: Que los daños producidos por la aludida inundación, se localizaron en los apartamentos ciento veintiocho, ciento veintinueve y ciento treinta de la primera planta, doscientos veintinueve y doscientos treinta de la segunda planta y trescientos treinta de la tercera, así como en los pasillos de dichos pisos; daños que fueron estimados inicialmente en novecientas cincuenta y cuatro mil novecientas sesenta y cuatro pesetas, no obstante lo cual, en definitiva, quedaron reducidos a setecientos noventa y tres mil ciento veintiséis pesetas, según las facturas que por copia se acompañan, por obrar los originales en otro procedimiento judicial. Cuarto: Los apartamentos afectados por las humedades, tuvieron que dejar de utilizarse durante catorce días, en plena temporada turística; representando ello un perjuicio económico de ochenta y dos mil seiscientos pesetas de lucro cesante, como oportunamente se acreditará para la actora, propietaria y explotadora de dicho complejo. Quinto: El total que se reclama por daños y perjuicios se eleva a ochocientas setenta y cinco mil setecientos veintiséis pesetas; y si se efectúa la presente reclamación a "**Emaya**, S. A.", ha sido porque el Ayuntamiento de Palma, que ha sido demandado ante el Juzgado de Primera Instancia número uno de los de esta ciudad por la misma cuestión, ha derivado hacia dicha empresa "**Emaya**, S. A.", la responsabilidad, según las manifestaciones hechas en sus escritos; alega los fundamentos de derecho que creyó oportuno y termina suplicando se dicte sentencia declarando que la demandada está obligada a pagar a la actora la suma de ochocientas setenta y cinco mil setecientos veintiséis pesetas en concepto de daños y perjuicios causados como consecuencia de inundaciones y humedades provocadas por averías o desperfectos en las tuberías de que es responsable la entidad demandada; condenándola al pago de dicha cantidad tan pronto sea firme la sentencia, más los intereses legales a partir de la reclamación con expresa imposición de costas a la demandada.

RESULTANDO que por el Procurador don Antonio Nicoláu de Montaner, en representación del Ayuntamiento de Palma de Mallorca, se contestó a la demanda, oponiéndose a la misma, en base a los siguientes Hechos: Primero: No es totalmente cierto, tal como viene redactado. Segundo, Tercero y Cuarto: Se niegan. Quinto: Se niega; no se cree en absoluto que el Ayuntamiento de Palma haya podido atribuir en ningún momento ni lugar responsabilidad alguna a "**Emaya**", por los hechos que se relatan en la demanda, primero porque tal responsabilidad no existe y segundo, porque al haber una independencia jurídica total entre las personalidades del Ayuntamiento (Entidad de derecho público) y "**Emaya**" (Entidad de derecho privado) ninguna manifestación o actuación de aquella Corporación puede por sí sola determinar una atribución de responsabilidad económica a cargo de esta última. Sexto: Que aun en el caso de que se hubiera producido la avería y filtraciones de agua a que se refiere el hecho segundo de la demanda, dicha avería obedecería a causas fortuitas, pero no a una positiva y demostrable negligencia por parte de "**Emaya**". Séptimo: Que el hecho causante de los daños cuyo resarcimiento se solicita de adverso, caso de ser ciertos, se declaran producidos en el mes de junio de mil novecientos setenta y siete; la demanda de conciliación previa a la que ahora se contesta se instó en febrero de mil novecientos setenta y nueve, o sea que había transcurrido un plazo muy superior al año, y por consiguiente ha prescrito la acción que pudiera asistir a "Uto Ibérica, S. A.", en relación o como consecuencia de los hechos sucedidos en junio de mil novecientos setenta y siete. Alega los fundamentos de derecho que creyó oportunos y terminó suplicando se dicte sentencia desestimando la demanda, bien por declarar prescrita la acción ejercitada por la actora, o bien, caso de entrar en el fondo, por no existir culpa ni negligencia por parte de "**Emaya**, S. A.", y la producción de los supuestos daños alegados por la actora, absolviendo en consecuencia a "**Emaya**" de la demanda e imponiendo las costas a la parte actora.

RESULTANDO que evacuados los trámites de réplica, por la parte actora se solicitó la acumulación a estos autos de los de igual naturaleza instados en el Juzgado número dos de la misma ciudad, por la actora contra "Emaya, S. A.", y tramitada la acumulación por el Juzgado no se dio lugar a ello, pero apelada tal resolución la Audiencia de Palma dio lugar a la acumulación. Y levantada la suspensión se recibieron los autos a prueba practicándose los admitidos con el resultado que consta en autos; y evacuado asimismo por las partes el trámite de conclusiones iniciales, por el Juzgado dicho, se dictó sentencia con fecha nueve de febrero de mil novecientos ochenta y uno, desestimando la demanda, y todo ello sin hacer declaración sobre costas.

RESULTANDO que contra la preinserta sentencia del Juzgado se interpuso por la representación de la actora "Uto Ibérica, S. A.", recurso de apelación que fue admitido en ambos efectos y elevados los autos a la Sala de lo Civil de la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca, y previa celebración de vista, por la misma se dictó sentencia con fecha catorce de diciembre de mil novecientos ochenta y uno, estimando parcialmente el recurso, sin hacer declaración sobre costas.

RESULTANDO que a su vez contra la preinserta sentencia de la Sala de lo Civil de la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca, por la representación de la demandada-apelada "Empresa Municipal de Aguas y Alcantarillado, S. A.", se preparó el presente recurso de casación por infracción de Ley, elevándose los autos a esta Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, ante la que se ha personado en nombre del expresado recurrente el Procurador don Rafael Rodríguez Montuat, mediante escrito en el que se articulan los siguientes Motivos:

Primero: Al amparo del *número primero de artículo mil seiscientos noventa y dos de la Ley de Enjuiciamiento Civil*, se denuncia la infracción por violación del *artículo mil novecientos setenta y tres del Código Civil* y doctrina legal contenida en sentencias -entre otras- de quince de febrero de mil ochocientos noventa y nueve, veintiuno de abril de mil novecientos cincuenta y ocho y veintidós de marzo de mil novecientos setenta y uno.

Segundo: Formulado al amparo del *número primero del artículo mil seiscientos noventa y dos de la Ley de Enjuiciamiento Civil*, se denuncia la infracción consistente en violación por inaplicación del *artículo mil novecientos sesenta y ocho segundo del Código Civil*. Este motivo es simple corolario del anterior, puesto que caso de ser estimado, y considerarse que la prescripción no había quedado interrumpida frente a esta parte, es de automática aplicación el *apartado segundo del artículo mil novecientos sesenta y ocho del Código Civil*, ya que el transcurso de más de un año desde los hechos dañosos hasta la demanda contra "Emaya, S. A.", es cuestión que ni las partes ni el Tribunal "a quo" ponen en discusión por lo que dicho plazo prescriptivo debe jugar en toda su plenitud.

Visto siendo Ponente el Magistrado don Carlos de la Vega Benaya.

## CONSIDERANDO

CONSIDERANDO que es interesante y preciso señalar que la demanda origen del pleito y del recurso fue promovida por la actora en reclamación de daños y perjuicios originados por la rotura de la red municipal de abastecimiento de agua, servicio municipal contratado por el municipio con la sociedad anónima a tal efecto constituida, "Empresa Municipal de Aguas y Alcantarillado", inscrita en el Registro al amparo de la Ley de Sociedades Anónimas; demanda que en principio fue dirigida contra el Ayuntamiento, previa reclamación administrativa en diecisiete de abril de mil novecientos setenta y ocho (los daños se ocasionaron en junio de mil novecientos setenta y siete), y más tarde, para obviar el problema de la legitimación pasiva, conjuntamente contra el Ayuntamiento y la Empresa Municipal citada, previo acto de conciliación de veintitrés de febrero de mil novecientos setenta y nueve.

CONSIDERANDO que la Sala de instancia, sin perjuicio de reconocer y admitir que la Sociedad Anónima contratante del servicio público de aguas ("Emaya, S. A."), como persona jurídica inscrita, tenía propia y distinta personalidad independiente del municipio, por lo que absuelve a éste de la reclamación, condena a aquella entidad al pago de la misma, no obstante la excepción propuesta por ella de haber prescrito el derecho ejercitado en virtud del *artículo mil novecientos sesenta y ocho del Código Civil*, y ello por obra no sólo de una interpretación restrictiva del instituto de la prescripción, según sentencias de esta Sala de diecisiete de diciembre de mil novecientos setenta y nueve, doce de diciembre de mil novecientos ochenta y dieciséis de marzo de mil novecientos ochenta y uno, estimando que en el caso existe una voluntad decidida de no abandono del derecho (reclamación previa administrativa y posteriores) como fundamento subjetivo de la prescripción, sino mediante una asimilación de la reclamación previa administrativa a la interpretación extrajudicial para interrumpir la prescripción (*artículo mil novecientos*



setenta y tres del Código Civil ), en cuanto dicha reclamación se dirigió contra quien, como el Ayuntamiento, no era sino "órgano de la Sociedad Anónima demandada" y "el Alcalde el Presidente de su Consejo de Administración", por tanto representante de aquélla (*artículo doce* de los Estatutos de la Sociedad Anónima y *setenta y seis* de la Ley), Alcalde o Teniente de Alcalde que fue el "pleno recipiendario de la reclamación" dicha, con la eficacia interruptiva lógica y justa en virtud de la doble condición de Alcalde y Presidente del Consejo, so pena de "quebrantar los principios de buena fe y de confianza que inspiran todo el tráfico jurídico privado", aquí en la modalidad de gestión de un servicio público, equivalente a la gestión directa, razón en definitiva, que lleva a la Audiencia a conceder eficacia a la repetida reclamación administrativa hecha en abril de mil novecientos setenta y ocho, cuando aún no había transcurrido el año desde la producción del evento dañoso (junio de mil novecientos setenta y siete), y pese a que la conciliación conjunta contra "Emaya, S. A.", no se hizo hasta febrero de mil novecientos setenta y nueve.

CONSIDERANDO que contra tal fallo y fundamento se dirige el primero y fundamental motivo del recurso (el segundo y último es mero corolario), al amparo del *artículo mil seiscientos noventa y dos, primero de la Ley Procesal*, con la denuncia de haberse violado por la Sala de instancia el *artículo mil novecientos setenta y tres del Código Civil* y el razonamiento de que, pues se ha reconocido la personalidad jurídica independiente de "Emaya, S. A.", única presunta responsable del daño y única deudora contra la que se debía haber dirigido la interpelación interruptiva, se debiera haber admitido la excepción propuesta, puesto que ella, desconocedora de la interpelación dirigida al Ayuntamiento en mil novecientos setenta y ocho, no puede ser afectada por la posterior y tardía hecha en mil novecientos setenta y nueve, en cuanto persona jurídica distinta y ajena, no interpelada en tiempo y como tal.

CONSIDERANDO que ya, desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (*artículos primero, uno, y noveno, tres*), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (*artículo séptimo, uno, del Código Civil*), la tesis y práctica de penetrar en el "substratum" personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (*artículo sexto, cuatro, del Código Civil*), admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídico") en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (*artículo séptimo, dos, del Código Civil*) en daño ajeno o de "los derechos de los demás" (*artículo diez* de la Constitución) o contra el interés de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, en un "ejercicio antisocial" de su derecho (*artículo séptimo, dos, del Código Civil*), lo cual no significa -ya en el supuesto del recurso- que haya de soslayarse o dejarse de lado la personalidad del ente gestor constituido en sociedad anónima sujeta al Derecho privado, sino sólo constatar, a los efectos del tercero de buena fe (la actora y recurrida perjudicada), cual sea la auténtica y "constitutiva" personalidad social y económica de la misma, el substrato real de su composición personal (o institucional) y negocial, a los efectos de la determinación de su responsabilidad "ex contractu" o aquiliana, porque, como se ha dicho por la doctrina extranjera, "quien maneja internamente de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes" y menos "cuando el control social efectivo está en manos de una sola persona, sea directamente o a través de testaferros o de otra sociedad", según la doctrina patria.

CONSIDERANDO que también en el ámbito del Derecho administrativo, cuando se habla de los "entes públicos" o de gestión ("mutatis mutandi"), a los que se reviste de una forma jurídica perteneciente al Derecho privado (sociedades anónimas, por ejemplo), según se señala por autorizada doctrina, no se hace sino utilizar una técnica ofrecida por ese Derecho de modo instrumental, del uso de un procedimiento en el que "la sociedad aparece como una simple forma para encubrir la creación de un ente filial puro y simple", externamente regida por el Derecho privado, pero en realidad -internamente- de la pertenencia de la Administración, tal como en el caso del recurso ocurre y se declara por la Sentencia de instancia, en el que, según el contrato, el Ayuntamiento es órgano de la Sociedad municipal y el Alcalde su Presidente del Consejo, es decir, con el poder, siquiera compartido, de gestión de la entidad, circunstancia más que suficiente para no considerar tercero o extraño al Ayuntamiento con respecto a la Sociedad municipal demandada y, consecuentemente, bastante para llegar a la misma conclusión que la sentencia impugnada, es decir, que la interpelación hecha al municipio vale para la sociedad como órgano integrante de ésta y que ésta ni puede ni debe pretender escapar de sus efectos, determinados en el *artículo mil novecientos setenta y tres del Código Civil*, por consiguiente no violado.

CONSIDERANDO que desestimado el motivo según lo expuesto, cumple también hacerlo del segundo, que alega la inaplicación del *artículo mil novecientos sesenta y ocho, segundo, del Código Civil*, puesto que sólo se interpone como subsidiario del primero, es decir, dando por supuesta la violación del *artículo mil novecientos setenta y tres* del mismo cuerpo legal.

CONSIDERANDO que, consiguientemente, procede rechazar el recurso, con las prevenciones del artículo mil seiscientos cuarenta y ocho de la Ley de Enjuiciamiento Civil , salvo en lo relativo del depósito, no hecho ante la disparidad de las sentencias de instancia.

## FALLAMOS

FALLAMOS que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación por infracción de Ley, interpuesto por "Empresa Municipal de Aguas y Alcantarillado, S. A.", contra la sentencia que, con fecha catorce de diciembre de mil novecientos ochenta y uno, dictó la Sala de lo Civil de la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca ; condenamos a dicha parte recurrente al pago de las costas; y librese al Presidente de la mencionada Audiencia, la certificación correspondiente, con devolución de los autos originales y rollo de Sala que remitió.

ASI por esta nuestra sentencia que se publicará en el Boletín Oficial del Estado e insertará en la COLECCIÓN LEGISLATIVA, pasándose al efecto las copias necesarias, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.- Jaime de Castro.- Carlos de la Vega Benaya.- Rafael Casares.- José María Gómez de la Barcena.- Mariano Fernández Martín Granizo.- Rubricados.

Publicación: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr don Carlos de la Vega Benaya, Magistrado de la Sala Primera de lo Civil del Tribunal Supremo y Ponente que ha sido en estos autos, estando celebrando audiencia pública la misma, en el día de su fecha, de que, como Secretario, certifico.- Vizcaíno Bris.- Rubricado.



Roj: SAP M 2556/2002 - ECLI:ES:APM:2002:2556

Id Cendoj: 28079370072002100586

Órgano: Audiencia Provincial

Sede: Madrid

Sección: 7

Nº de Recurso: 57/2001

Nº de Resolución: 92/2002

Procedimiento: PENAL - APELACION PROCEDIMIENTO ABREVIADO

Ponente: ANA MARIA FERRER GARCIA

Tipo de Resolución: Sentencia

## AUDIENCIA PROVINCIAL DE MADRID

Sección nº 7

Rollo: 57 /2001

Órgano Procedencia: JDO. DE LO PENAL Nº 27 de MADRID

Proc. Origen: JUICIO ORAL Nº 304/99

### **SENTENCIA Nº 92/02**

ILMAS SRAS:

Presidenta:

DÑA. MARIA LUISA APARICIO CARRIL

Magistradas

DÑA. ANA MARIA FERRER GARCIA

DÑA. ANA ROSA NUÑEZ GALÁN

En MADRID, a diecinueve de febrero de dos mil dos.

VISTO, por esta Sección de esta Audiencia Provincial la causa instruida con el número 57/01, el recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Estado y el Mº. Fiscal contra Sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal nº 27 de Madrid; habiendo sido parte en él los mencionados recurrentes y como apelados: Darío , representado por el Procurador Argimiro Vázquez Guillén; Indays S.A., Indaser S.A., Servifinán S.A., Hormibería S.A., Valores Madrid S.A., Fontecilla S.A., Eúrotítulos Sin S.A. representadas por el procuradora D. Tomás Alonso Ballesteros; Hornicentro S.A. representada por la Procuradora Dª. Dolores Girón Arjonilla y Aribéricos S.A. representado por el Procurador Jaime Briones Méndez, y ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dª. ANA MARIA FERRER GARCIA.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- En el acto del juicio oral, de referencia se dictó Sentencia con fecha 11 de Septiembre del 2000, cuyo FALLO es del tenor literal siguiente: Que debo absolver y absuelvo a D. Darío del delito contra la Hacienda Pública del que venía acusado, así como a las responsabilidades civiles subsidiarias, con declaración de las costas de oficio.

Y como Hechos Probados expresamente se recogen los de la sentencia apelada: Darío , mayor de edad, sin antecedentes penales, era titular en 1988 de un grupo de empresas destinadas a la explotación de gravas, áridos y hormigón en tres fincas llamadas: " DIRECCION000 " sita en la localidad de San Martín de la vega, la denominada "Puente Largo" en Aranjuez y la situada en la carretera de Daganzo Km. NUM000 en Alcalá de Henares.

La titulación de los derechos de explotación sobre estas fincas las ostentaba el acusado bien por sí mismo o a través de alguna de las empresas que pertenecían a su grupo. Así:



La finca situada en la carretera de Daganzo km., NUM000 pertenece a "Hormigones Alcalá S.A." y es cedida a D. Darío que actúa como DIRECCION003 de "Iberhormigones S.A." en fecha 26-12-1988.

La DIRECCION000 ", situada en el término municipal de San Martín de la Vega, es cedida por sus titulares a D. Darío en fecha 20-2-1985, actuando el acusado en nombre de la entidad "Maquinaria y Canteras S.A."

Y la finca denominada "Puente Largo" situada en el término municipal de Aranjuez, es cedida en fecha 5-2-1987 por su titular, Manuel , que actúa en nombre de la mercantil "Diago S.A." a D. Darío que actúa en nombre de "Elementos y Derivados para la Construcción S.A." (Edeconsa).

En 1988 D. Darío constituye las siguientes sociedades:

"Graveras del Centro S.A." mediante escritura otorgada ante el Notario de Madrid D. Antonio Crespo Monerri en fecha 8 de Septiembre de 1988 y con un capital social de 1.000.000 ptas y suscribiendo el acusado 998 acciones, su hermano Luis Carlos una acción y Bárbara otra acción.

"Ariberia S.A." se constituye ante el Notario de Madrid D. Manuel Ramos Armero en fecha 30-11-1988 con idéntica distribución del capital social que es igualmente de 1.000.000 ptas.

"Transcentro S.A." constituida en Madrid el 27-7-1988 con un capital social de 1.000.000 ptas distribuido de igual manera que las anteriores.

"Iberhormigones S.A." se constituye el 27-7-1988 con idéntico capital social e idéntica distribución entre sus socios.

"Aribéricos S.A." se constituye el 8-9-1988 con un capital social de 500.000 ptas dividido en 500 acciones de las cuales 498 son suscritas por D. Darío .

Se producen también cesiones de los derechos de explotación de las fincas antes descritas en estas fechas, así:

Los derechos de explotación de la finca DIRECCION000 son cedidos por sus titulares a Graveras del Centro S.A. en fecha, al parecer, 23-12-1988.

En fecha 30-6-1989, D. Darío , en nombre de Edeconsa, cede los derechos de explotación de la finca El Puente Largo a Ariberia S.A., actuando en nombre de esta sociedad D. Jose Francisco , DIRECCION001 de la mercantil Steetley Ibérica S.A. y la propietaria de esta finca era Explotaciones Agrícolas Andaluzas S.A. (Expasa).

En fecha 26-12-1988 el representante legal de Hormigones Alcalá S.A. cede a D. Darío , que actúa en nombre de Iberhormigones S.A., los derechos de explotación de la finca situada en el Km. NUM000 de la carretera de Daganzo.

En fecha 7-11-1988 se acuerda ampliar el capital social de Graveras del Centro S.A., Iberhormigones S.A. y Transcentro S.A. y en fecha 12-1-1989 en Ariberia S.A.

Se adoptan los acuerdos sociales en Junta General de Accionistas, y se elevan a escritura pública. Los aumentos de capital social son de

1 millón de pesetas en Graveras del Centro S.A.

50 millones de pesetas en Ariberia S.A.

100 millones de pesetas en Iberhormigones S.A.

50 millones de pesetas en Transcentro S.A.

Por escritura de fecha 16-2-1989 se acuerda ampliar el periodo de suscripción de la ampliación de capital a 30-12- 1989.

En cuanto a la sociedad Aribéricos S.A., el día 1 de Febrero de 1989, D. Darío transmite las 498 acciones que posee a su padre, D. Jesús , hoy fallecido, por 498.000 ptas., mediante póliza intervenida por agente de cambio y bolsa en dicha fecha. No consta la entrega del dinero.

El 27-2-1989, Aribéricos S.A. adquiere de D. Darío los derechos de suscripción preferente sobre las acciones de las cuatro sociedades reseñadas pactándose un precio por la cesión de dicho derecho de 3.800.000.000 pesetas distribuidos de la siguiente manera: 150 millones de pesetas Ariberia S.A., 2.050.000



pesetas Iberhormigones S.A., 100 millones de pesetas Transcentro S.A. y 1.500.000.000 pesetas Graveras del Centro S.A.

En el contrato de venta de derechos de suscripción intervienen D. Darío , en su propio nombre, y D. Benjamín , su hermano, en representación de Aribéricos S.A. Todas las ventas se realizan mediante póliza intervenida por el agente de cambio y bolsa, D. José Carlos . En los cuatro contratos referentes a las cuatro sociedades y en lo referente al precio se dice:

Que el pago de dicho precio se efectuará en el plazo de un año a partir del día de la fecha, previa exigencia por escrito del vendedor. Si transcurrido el periodo del año indicado, el vendedor no hubiera exigido el pago del precio, la cantidad pendiente quedaría aplazada por otro año y así sucesivamente. La compradora podrá adelantar el pago en la forma y medida que considere conveniente. El aplazamiento del pago del precio no devengará interés alguno a favor del vendedor.

El 28-2-1989 Aribéricos S.A. procede a suscribir la ampliación de capital de Transcentro S.A., Graveras del Centro S.A., Iberhormigones S.A. y Ariberia S.A. por un importe conjunto de 296.000 ptas efectuándose el pago en fecha 30-4-1989.

En fecha 5-5-1989 se produce la cesión y transmisión de acciones mediante escritura otorgada por la sociedad Aribéricos S.A. a favor de la sociedad Steetley Iberia S.A., actuando D. Darío en nombre de Aribéricos S.A., como DIRECCION003 de dicha sociedad y D. José Francisco como DIRECCION001 del Consejo de Administración y DIRECCION004 de Steetley Iberia S.A. En dicha escritura se acuerda:

Que la sociedad Aribéricos S.A. cede y transmite 400 acciones de Ariberia S.A., 800 de Graveras del Centro S.A., 400 de Transcentro S.A. y 800 de Iberhormigones S.A. a Steetley Iberia S.A. que paga un precio total de 3.276.800.000 ptas de la siguiente forma:

1.000.000.000 ptas entregó la sociedad compradora a la vendedora en fecha 5-4-1989 por medio de un cheque bancario.

1.000.000.000 ptas que se entregó por la sociedad compradora a la vendedora con anterioridad a la firma de la escritura.

1.276.800.000 ptas se entregan a la firma de la escritura.

El precio total se desglosa en las siguientes proporciones:

159.200.000 ptas por las acciones de la sociedad Ariberia S.A.

1.279.200.000 ptas las acciones de la sociedad Graveras del Centro S.A.

119.200.000 ptas por las acciones de la sociedad Transcentro S.A.

1.719.200.000 ptas por las acciones de la sociedad Iberhormigones S.A.

Por escritura pública de fecha 10-5-1990, Aribéricos S.A. cede y transmite a Steetley Iberia S.A. el 20 % de las acciones que tenía en las cuatro sociedades citadas. Comparece igualmente D. Darío en nombre de Aribéricos y D. Jesús María en nombre de "Steetley Iberia S.A." El precio pagado es de 925.800.000 ptas que se paga mediante un cheque al portador del Banco de España.

Aribéricos S.A., sociedad en régimen de transparencia fiscal, es transmitida a:

Valores Madrid, sociedad de inversión mobiliaria S.A. en fecha 2-10-1989 mediante póliza intervenida por agente de cambio y bolsa que adquiere 168 acciones de un total de 500.

Títulos Guipúzcoa, sociedad de inversión mobiliaria

S.A., posteriormente llamada Eurotítulos, en fecha 6-11- 1989 mediante póliza intervenida por agente de cambio y bolsa que adquiere 167 acciones de un total de 500.

Fontecilla, sociedad de inversión mobiliaria S.A. que en fecha 1-12-1989 adquiere 165 acciones de Aribéricos S.A. igualmente mediante póliza intervenida por agente de cambio y bolsa.

Las citadas sociedades de inversión mobiliaria están constituidas por:

Eurotítulos: mediante acuerdo adoptado en su Junta General Extraordinaria de Accionistas celebrada el 29 de diciembre de 1989 cambia su denominación social y se nombra nuevo presidente y vocal, pasando a estar constituido el Consejo de Administración de la siguiente manera: Presidente Servifinán S.A. representada



por D<sup>a</sup>. Montserrat , como DIRECCION002 , Vocal: D. Luis Carlos , hermano de D. Darío y Secretario D. Isidro .

Valores Madrid: D. Marcelino , amigo del acusado, procede a inscribir en el Registro Mercantil el acuerdo adoptado por la Junta General Extraordinaria de Accionistas celebrada el 30 de Diciembre de 1989 nombrándose consejeros a: la mercantil Indays S.A., actuando a través de D. Alvaro , D. Simón , hijo del acusado y D. Marcelino . En nombre de Indays S.A. se designa para actuar a D. Marcelino y a D. Alvaro .

Fontecilla S.A. es adquirida el 30-12-1989 y se nombra a D. Hugo , cuñado del acusado, apoderado. El día 12-12-1989 se celebra Junta General de Accionistas y se nombran los miembros del Consejo de administración que son: Indaser S.A. representada por D. Marcelino , amigo del acusado, y D. Hugo , cuñado del acusado. Se nombra presidente del Consejo de Administración a Indaser

S.A. representada por D. Marcelino .

Respecto de las sociedades Indaser, Indays, Servifinán, Hormiberia y Hormicentro consta lo siguiente:

Indaser S.A. se constituye el 23-11-1989 con un capital social de 100 millones de pesetas distribuidos en 100 acciones de 100.000 ptas y se nombra DIRECCION003 a D. Marcelino .

Servifinán S.A. se constituye el 28-11-1989 con un capital social de 10 millones de pesetas dividido en 100 acciones de 100.000 ptas cada una nombrándose como DIRECCION002 a D<sup>a</sup>. Montserrat .

Indays S.A. se constituye con idéntico capital social distribuido en el mismo número de acciones y se nombra DIRECCION003 a D. Alvaro .

Hormicentro S.A. se constituye el 8-9-1988 con un capital social de 500.000 ptas representado por 500 acciones como DIRECCION003 D. Darío que dimite de su cargo el 15-12-1990 y se nombra a D. Hugo .

Hormiberia S.A. su capital social es igualmente de 10 millones de ptas distribuido en 10 acciones de 100.000 ptas y el DIRECCION003 es D. Hugo .

Hormiberia, Indaser, Indays y Serifinán participan prácticamente al 25 % de las tres sociedades de inversión mobiliaria y Hormicentro posee 0,4 % de Eurotítulos, el 0,2 de Fontecilla y el 0,05 % de Valores Madrid.

En fecha 22-12-1989 el acusado presta a Hormiberia la cantidad de 85 millones de pesetas sin interés en el plazo de un año que se entenderá renovado por otro año si no se pagara.

En fecha 2-1-1990, el acusado presta a Hormiberia 45 millones de pesetas en las mismas condiciones que el anterior.

En fecha 3-5-1991 se amplía el contrato de 2-1-1990 por el que el acusado presta a Hormiberia un total de 480 millones de pesetas, de los cuales 130 millones ya se habían prestado y se aumenta el préstamo 350 millones más.

En fecha 19-12-1989, el acusado presta a Indays 85 millones de pesetas y en fecha 2-1- 1990 le presta 50 millones de pesetas más y se amplía ese contrato en fecha 26-2-1991 en 345 millones más.

En fecha 28-12-1989, el acusado presta a Servifinán 80 millones de pesetas y el 2-1-1990 le presta 50 millones de pesetas, ampliándose el préstamo el 30 de mayo de 1991 en 350 millones de pesetas.

En fecha 2-1-1990 el acusado presta a Indaser 55 millones de pesetas, el 19-12-1989 80 millones de pesetas y se amplía el préstamo el 3-5-1991 en 345 millones de pesetas.

De las sociedades de inversión mobiliaria no se han repartido beneficios. Aribéricos conserva: De Ariberia S.A. 10 acciones; de Graveras del Centro S.A., 10 acciones; de Iberhormigones S.A., 10 acciones; de Transcentro S.A., 10 acciones".

SEGUNDO.- El Abogado del Estado alegó como motivos de impugnación error en la apreciación de la prueba e infracción de las normas de razonamiento jurídico. El M<sup>o</sup>. Fiscal alegó como motivos de impugnación infracción de preceptos legales por falta de aplicación del art. 305, apartado 1 ( art. 349 del C.P., texto refundido de 1973), introducido en el mismo mediante reforma operada por la L.O. de 29 de Abril de 1985, de los arts. 3, 6, 7 y 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, 44/1978 de 8 de Septiembre, modificado por Ley 48/85 y concordantes del Reglamento Orgánico aprobado por R.D. de 2384/1981, y arts. 25 y 3 de la Ley General Tributaria y por error en la apreciación de la prueba.



TERCERO.- Dado traslado del escrito de formalización de los recursos a los apelados, se presentaron escritos de impugnación solicitando la confirmación de la sentencia impugnada objeto de recurso.

CUARTO.- Por el Juzgado de lo penal más arriba referido se remitieron a este Tribunal los Autos originales con todos los escritos presentados y, recibidos que fueron, se señaló día para deliberación.

## HECHOS PROBADOS

Se aceptan y se dan por reproducidos los hechos que en la sentencia recurrida se declaran probados.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se va a hacer un análisis conjunto de los dos recursos de apelación interpuestos, el que formula el M°. Fiscal y el correspondiente al Abogado del Estado, y ello porque ambos vienen a coincidir en su planteamiento interesando que se revoque la sentencia impugnada y se dicte otra con arreglo a la cual Darío sea declarado autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública del art. 349 del C.P. de 1973, vigente a la fecha de los hechos, que consideraron más beneficioso para el acusado que el actualmente en vigor, con la correspondiente declaración de responsabilidad civil de las entidades Aribéricos S.A., Hormiberia S.A., Indays S.A., Indaser S.A., Servifinan S.A., Hormicentro S.A., Fontecilla S.A., Eurotítulos S.A. y Valores Madrid S.A.

A través de los recursos de apelación se pone de relieve que la discrepancia que los recurrentes sostienen con la resolución impugnada se ciñe, más que a la valoración de la prueba que la misma realiza, a la conclusión jurídica que alcanza.

Tanto es así que el relato de hechos probados de la resolución cuestionada es aceptado por ambos recurrentes, y es a partir del mismo, e incluso de las alegaciones contenidas en los primeros apartados de su fundamentación jurídica, se discrepa del razonamiento contenido en el último de ellos, el tercero, y de la conclusión absolutoria que se alcanza.

Por eso en esta alzada se va a partir del respeto total al relato de hechos probados de la resolución impugnada, que pormenorizadamente describe todas y cada una de las operaciones que constituyen la base de hecho del delito que los recurrentes reclaman.

Se tratan de operaciones que, de manera aislada e individual, son legales y lícitas. Todas están documentadas, con la intervención bien de Notario bien de Agente de Cambio y Bolsa. Todas han cumplido sus requisitos. Nos encontramos ante sociedades legalmente constituidas, que han cumplido con las obligaciones fiscales que les incumben en relación a las operaciones realizadas dentro de la normativa que a cada una de ellas afecta. La sentencia tras aplicar al caso de autos la doctrina del **levantamiento del velo**, posibilidad admitida jurisprudencialmente, y de manera expresa en el ámbito penal en la Sentencia de 20 de Mayo de 1996, concluye que tras todas estas operaciones se encuentra el acusado y hoy apelado Darío y su patrimonio. Y la razón de ser de todas ellas no es otra que la de obtener la mejor fiscalidad posible respecto a una operación económica clave: la venta a la Compañía STEETLEY IBERIA S.A. de los derechos de explotación que ostentaba sobre las DIRECCION000 ", "Puentelargo" y la finca situada en la Carretera de Daganzo Km NUM000 . Venta que se realiza por un total de 4.202.600.000 ptas en fechas 5 de Mayo de 1989 y 10 de Mayo de 1990.

Se trata de obtener la mejor fiscalidad posible, acudiendo para ello a un sistema legalmente previsto: la transmisión de derechos de suscripción preferente, en lugar de acciones, porque gozaba de exención **tributaria** hasta la entrada en vigor del R.D. L. 1/89. A tal fin responden la constitución de las sociedades "Gravera del Centro S.A." el 8 de Septiembre de 1988, "Ariberia S.A." el 30 de Noviembre de 1988, "Transcentro S.A." el 27 de Julio de 1988, "Iberhormigones S.A." el 27 de Julio de 1988 y "Aribéricos S.A." el 8 de septiembre de 1988. Las ampliaciones de capital acordadas el 7 de Noviembre de 1988 respecto a "Graveras del Centro S.A.", "Iberhormigones S.A." y "Transcentro S.A." y el 12 de Enero de 1989 en lo que afecta al capital social de "Ariberia S.A.". La venta el 1 de febrero del 89 de las 498 acciones que Darío poseía en Aribéricos S.A. a su padre D. Jesús (hoy fallecido). Finalmente, la venta el 27 de Febrero de 1989 por parte de Darío a Aribéricos S.A. del derecho de suscripción preferente sobre las acciones surgidas de las ampliaciones de capital antes mencionadas. A través de este mecanismo se consiguió que la transmisión que posteriormente realiza Ariberia S.A. de las acciones que ha suscrito en virtud de la compra de ese derecho de suscripción preferente a "STEETLEY IBERICA S.A.", que lo fue, en definitiva, de los derechos de explotación que correspondían al Sr. Luis Carlos , no provocara cuantiosas plusvalías a repercutir fiscalmente en el IRPF de éste.



En atención a la legislación fiscal en vigor en el momento en que Aribéricos S.A. adquiere los derechos de suscripción preferente de acciones, que no es otro que el que propicia el art. 20 apartado 8 de la Ley 44/78 vigente en aquel momento y hasta el 23 de Marzo de 1989, el importe de venta de los derechos de suscripción de acciones se considera como un menor coste de adquisición de las acciones de las que tales derechos derivaban, incrementado, en consecuencia, el valor como elemento patrimonial de estas acciones. De manera que cuando las mismas fueran objeto de venta el incremento patrimonial sometido entonces a tributación, determinado por la diferencia entre el coste medio de adquisición y el valor de enajenación, sería mayor ya que del coste de adquisición habrá de deducirse el importe de los derechos de suscripción enajenados. Se trataba de lo que viene a conocerse como un supuesto de tributación diferida, desde el momento en que se venden los derechos de suscripción preferente, hasta aquél en el que se venden las acciones de las que emanan. Era una posibilidad **tributaria** que la legislación vigente en aquel momento ofrecía y que así fue aprovechada.

Con las operaciones hasta ahora vistas se consiguió sentar las estructuras necesarias para poder acogerse a esa fiscalidad privilegiada que emanaba del art. 20 de la Ley 44/78, antes de que la situación legal cambiara por la entrada en vigor, el mismo día de su publicación en el B.O.E. el 23 de Marzo de 1989, del R.D. L. 1/89 de 22 de Marzo, por el que se regula "el tratamiento tributario de los derechos de suscripción y de las letras del tesoro para no residentes".

Sostienen los recurrentes que lo analizado hasta el momento se complementa con una segunda fase que estaría destinada a diluir fiscalmente los beneficios de la operación. Esta segunda fase consistió en vender Aribéricos S.A. a tres sociedades de inversión mobiliaria, esto es, a 3 SIM, denominadas Títulos Guipúzcoa (después Eurotítulos), Valores Madrid y Fontecilla, adquisiciones realizadas por Darío a través de familiares y amigos de confianza con la finalidad de no figurar personalmente, y la ulterior constitución de las sociedades Hormicentro, Hormiberia, Indaser, Indays y Servifinan a través de personas interpuestas, para controlar las SIM recién creadas valiéndose de préstamos de Darío a las cuatro últimas. La finalidad no era otra que aprovechar el régimen fiscal especial del que gozan este tipo de sociedades de inversión mobiliaria, que tributan por sus beneficios al 1 %. La adquisición de las tres SIM, Títulos Guipúzcoa o Eurotítulos, Valores Madrid y Fontecilla, se verificó a través de una serie de préstamos que Darío hizo a las sociedades mencionadas y que se describen en el apartado 5 que el relato de hechos probados. Esta operativa se compone de una serie de actuaciones legales en cuanto acomodadas a la legislación vigente en el momento de los hechos. Se trata de sociedades legalmente constituidas, debidamente documentadas y que han tributado por las operaciones realizadas. De igual manera el acusado Darío ha presentado las correspondientes declaraciones de renta y patrimonio en consonancia con la intervención que como persona física le constaba en relación a toda la mecánica descrita.

Sostienen los recurrentes, y de manera más exhaustiva el M°. Fiscal, que todas las operaciones realizadas, aún cuando legales, y lícitas partiendo de su análisis individualizado, no contradicen la tesis de la simulación absoluta que se postula. Existe una absoluta simulación porque, de un lado, detrás de todo el patrimonio se encuentra Darío, quien forma un entramado societario partiendo de la utilización de las formas jurídicas que el ordenamiento prevé y partiendo igualmente de la utilización de personas a él vinculadas por razones de parentesco, amistad u otras. A juicio de los recurrentes todo entraña un artificio encaminado a defraudar a la Hacienda Pública.

La sentencia va a analizando la prueba practicada en relación con las argumentaciones de las partes, y llega a la conclusión de que el patrimonio que se analiza pertenece a Darío, descartando la versión de descargo que el mismo facilita en el sentido de que pretendía reorganizar las empresas que constituyen un patrimonio familiar. La sentencia, partiendo de un proceso valorativo que responde a criterios lógicos, y analizando la operativa que se describe, así como la intervención que las personas distintas de Darío han tenido, llega a la conclusión que es éste el propietario del patrimonio.

A partir de ahí es donde se produce la discrepancia con las acusaciones, en cuanto que éstas sostienen que esa operativa expuesta responde a una absoluta simulación encaminada única y exclusivamente a "eludir" el pago de impuestos, especialmente del impuesto sobre la renta de la persona física en lo correspondiente a la venta realizada a Steetley Ibérica.

La simulación absoluta supone la creación de una apariencia jurídica que sirve para encubrir una realidad. En el caso concreto la realidad existió en cuanto que efectivamente los derechos de explotación que correspondían a Darío fueron adquiridos por Steetley Ibérica. La operación realmente se realizó utilizando, eso sí, un marco societario constituido con anterioridad aprovechando las posibilidades que el ordenamiento jurídico en vigor ofrecía. Se constituyen sociedades mercantiles, se acude a la ampliación de capital y transmisión del derecho de suscripción preferente de acciones, lo que da pie a la suscripción de nuevas





acciones por una sociedad, Aribéricos S.A. Esta era una sociedad de cartera cuyo activo lo constituían valores mobiliarios y sometida al régimen de transparencia fiscal, con arreglo al cual ha venido tributando. Aribéricos vende a Steetley Ibérica en dos momentos (el 5 de Mayo de 1989 y el 10 de Mayo de 1990) las acciones que había suscrito en virtud del derecho adquirido. En los meses de Octubre, Noviembre y Diciembre de 1989 las acciones de Aribéricos son transmitidas a unas sociedades de inversión mobiliaria, con cotización calificada en bolsa, con su peculiar régimen fiscal, del que se beneficiaron sus socios, las mercantiles Servifinán S.A., Indays S.A., Hormiberia S.A. e Indaser S.A. Todas ellas son sociedades tributariamente transparentes, aunque no tuvieron que declarar nada ya que las SIM no repartieron dividendos ni beneficios entre sus accionistas.

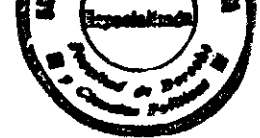
SEGUNDO.- El tipo penal previsto en el art. 349 del C.P. de 1973 vigente a la fecha de los hechos, cuya aplicación interesan los recurrentes por entenderlo más ventajoso para el acusado que el actualmente en vigor, sanciona al que defraudare a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, siempre que la cuota defraudada superara una determinada cantidad. El aspecto nuclear del tipo lo constituye la **defraudación**, que se viene entendiendo como un perjuicio patrimonial causado mediante engaño. Está generalmente admitido que se trata de un tipo penal en blanco, que necesariamente ha de recurrir para completarse a la normativa tributaria. El delito de **defraudación tributaria** reclama el incumplimiento de un deber jurídico extrapenal cualificado y acotado precisamente por ese ordenamiento tributario. De ahí que las actuaciones que se realizan bajo el amparo de éste no pueden considerarse fraude determinante de ilícito penal.

En el caso que nos ocupa, como ya se ha señalado, insisten las acusaciones en que se incurrió en un auténtico supuesto de simulación para defraudar el ordenamiento tributario. Sin embargo, como se ha ido exponiendo en referencia fundamentalmente al contenido de la resolución impugnada, tal y como ésta describe la secuencia de hechos que se declaran probados, se desarrollaron una serie de actuaciones todas ellas legales. Desde la perspectiva jurídica y mercantil no hay norma que impida la transmisión de bienes y derechos a través de cualesquiera personas física ó jurídicas, pactando cualquier sistema de pago diferido que las partes estimen por conveniente con las garantías que igualmente entiendan oportunas. Y así, utilizando formas jurídicas legales y documentadas, se creó ese marco jurídico que permitió acogerse al régimen de exención tributaria que con anterioridad al 23 de Marzo de 1989 gozaba la transmisión de derechos en lugar de acciones. Se trataba de un peculiar régimen fiscal derivado del art. 20 de la Ley 44 de 1978, al que puso fin el R.D. L. 1/89 de 22 de Marzo. Precisamente en su exposición de motivos, el mencionado R.D. L. reconoce la vía que la antigua legislación había abierto, y que propició operaciones que, bajo "la apariencia de una simple enajenación de derechos de suscripción, han pretendido ocultar una verdadera transmisión total o parcial del activo social sin tributación de plusvalías por parte del transmitente". Y precisamente ante ese vacío legal al que con frecuencia se acudió para obtener el mínimo coste fiscal, reacciona en primer lugar el ejecutivo a través del mencionado R.D. L., y posteriormente el legislativo a través de su ratificación, para crear un nuevo marco legal que ponga fin a tal situación. Sin embargo el supuesto que aquí se analiza, en particular la adquisición de derechos por parte de Aribéricos S.A., se hizo bajo la vigencia y al amparo de tal normativa. Se aprovechó el margen que el ordenamiento jurídico dejó para obtener la fiscalidad más ventajosa posible. De ahí que el perjuicio que pudiera haber sufrido la Hacienda Pública realmente derive de ese marco legislativo en vigor, que fue frecuentemente utilizado. Tanto es así, que como ya se ha dicho, la exposición del R.D. L. 1/89 ya alude a tal cuestión como justificativa de la reforma legal que se acomete a través del mismo. De otro lado, los escritos de impugnación del recurso han puesto de relieve supuestos similares en los que, partiendo de una utilización de este marco legislativo muy similar a la que ahora nos ocupa, ni los servicios jurídicos del Estado, ni el Mº. Fiscal interpretaron tales actividades como constitutivas de delito fiscal.

Aquel comportamiento del contribuyente que partiendo de la normativa vigente y al amparo de la misma diseña en el tiempo operaciones, cada una de ellas legales, declaradas, y sometidas a su correspondiente tratamiento fiscal, con la finalidad de obtener en definitiva una fiscalidad más leve, amparada en el régimen legal, no puede considerarse defraudatoria.

Lo que se dice con carácter genérico es aplicable al caso que nos ocupa. Cabe dentro de lo posible que el acusado conociera el contenido de la reforma que se avecinaba, pero es indiferente pues cuando transmitió esos derechos a los que tanta veces nos hemos referido el R.D. L. 1/89 todavía no estaba en vigor.

Para verificar tal transmisión se utiliza una sociedad que formalmente pertenece a otra persona, en particular el padre del acusado, pero que es administrada por el mismo. Una vez que los derechos de explotación que están en la base de toda la operativa que se enjuicia son vendidos a Steetley Ibérica, los rendimientos de esta operación se canalizan a través de tres sociedades de inversión mobiliaria y su peculiar régimen de tributación reducida, adquiriendo éstas las acciones de Aribérica y encontrándose a su vez participadas por sociedades que pertenecen a personas allegadas a Darío, que realmente es quien las



administra de hecho. En definitiva, una estructura societaria compleja, o como dice la sentencia impugnada, "un camino tortuoso", pero encaminado a obtener la fiscalidad más ventajosa partiendo de la normativa en vigor. Efectivamente, como igualmente destaca la resolución impugnada, la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de Mayo de 1996 que aplica la doctrina del "levantamiento del velo" en el ámbito penal considera que las posiciones formales de una persona, dentro o fuera de una sociedad, no pueden prevalecer sobre la realidad económica que subyace a la sociedad. "La jurisprudencia ha tenido en cuenta que las formas del derecho de sociedades no pueden operar para encubrir una realidad económica de relevancia penal y por ello ha admitido que los Tribunales pueden correr el **velo** tendido por una sociedad para tener conocimiento de la titularidad real de los bienes y créditos que aparecen formalmente en el patrimonio social". Pero estas afirmaciones no pueden separarse del supuesto de hecho al que afectan, y se conforma a través de una serie de falsedades documentales tanto en documento oficial como mercantil, y la utilización de personas interpuestas, aún con su desconocimiento. En el caso que nos ocupa todas las actuaciones analizadas de manera aislada son legales y lícitas, y acogidas a regímenes legales en vigor. Todas las actuaciones han sido declaradas a la Hacienda Pública y tributadas en la proporción que corresponde. Así se ha optado por el régimen fiscal más ventajoso, habiéndose diferido en el tiempo la tributación, y ello porque la legislación así lo permitía.

En definitiva, se comparten las conclusiones de la resolución impugnada en el sentido de que no existe ilícito penal cuando el sujeto, partiendo, como se dice, de actuaciones legales, ha optado por aquella normativa que propiciaba el régimen fiscal más ventajoso. Por ello entiende esta Sala que no puede hablarse de fraude fiscal en los términos que sancionaba el art. 349 del C.P. de 1973 vigente a la fecha de los hechos, ó el actual art. 305.

Ante la posibilidad de que pudiéramos encontrar ante un supuesto de "fraude de ley" fiscal, al que alude finalmente el escrito de recurso interpuesto por el Abogado del Estado, podría, en su caso, tener su trascendencia en la esfera administrativa **tributaria**, pero nunca en la órbita penal. Solo en una ocasión ha admitido el Tribunal Supremo el fraude de ley tributario como núcleo del delito fiscal, en la Sentencia citada por el recurrente de fecha 29 de Enero de 1991, conclusión no ha sido respaldada por ulteriores resoluciones. Incluso el legislador tributario en 1979, a través del R.D. 19/1979 de 29 de Junio estableció un procedimiento especial para declarar el fraude de ley **tributaria**, excluyendo la imposición de sanciones en tales casos, aunque no de intereses de demora. Fue el propio legislador quien excluyó la responsabilidad derivada de infracciones **tributaria** en el caso de los expedientes de fraude de ley **tributaria**. Posteriormente la Ley 25/95 que da nueva redacción al art. 24 de la L.G.T. mantiene el mismo criterio. De ahí que si el fraude de ley no lleva aparejado sanción en la vía **tributaria**, difícilmente puede alcanzar trascendencia en la esfera penal.

Por todo lo expuesto, los recursos de apelación interpuestos van a ser desestimados y confirmada la resolución impugnada, declarando de oficio las costas de esta alzada.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

## FALLAMOS

Que DESESTIMAMOS los recursos de apelación interpuestos por el Abogado del Estado y por el M°. Fiscal contra Sentencia dictada con fecha 11 de Septiembre del 2000 por el Juzgado de lo Penal nº 27 de Madrid, debemos CONFIRMAR dicha sentencia, con declaración de oficio de las costas de esta alzada.

Al notificar esta sentencia, dése cumplimiento a lo prevenido en el artículo 248-4° de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Así, por esta nuestra Sentencia, de la que se llevará certificación al Rollo de Sala y se anotará en los Registros correspondientes lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada fue la anterior Sentencia por la Magistrada Ilma Sra. Dña. ANA MARIA FERRER GARCIA, estando celebrando audiencia pública. Doy fe.